



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ) ЗАРЕГИСТРИРОВАНО

ПРИКАЗ

МИНИСТЕРСТВО ЮСТИЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Регистрационный № 44299

от "10" ноября 2016

24.10.2016

№ 192н

Москва

О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации

В соответствии с Положением о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2015, № 25, ст. 3659), п р и к а з ы в а ю:

1. Ввести в действие на территории Российской Федерации:

1) Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (приложение № 1);

2) Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (приложение № 2);

3) Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (приложение № 3);

4) Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (приложение № 4);

5) Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (приложение № 5);

6) Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (приложение № 6);

- 7) Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (приложение № 7);
- 8) Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (приложение № 8);
- 9) Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (приложение № 9);
- 10) Международный стандарт аудита 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации» (приложение № 10);
- 11) Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (приложение № 11);
- 12) Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (приложение № 12);
- 13) Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (приложение № 13);
- 14) Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения» (приложение № 14);
- 15) Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (приложение № 15);
- 16) Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (приложение № 16);
- 17) Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» (приложение № 17);
- 18) Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты» (приложение № 18);
- 19) Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов» (приложение № 19);
- 20) Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора» (приложение № 20);
- 21) Международный отчет о практике аудита 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов» (приложение № 21);
- 22) Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (приложение № 22);
- 23) Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (приложение № 23);
- 24) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (приложение № 24);
- 25) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность

3400 «Проверка прогнозной финансовой информации» (приложение № 25);

26) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность
3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации» (приложение № 26);

27) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность
3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» (приложение № 27);

28) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность
3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг» (приложение № 28);

29) Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (приложение № 29);

30) Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (приложение № 30).

2. Установить, что международные стандарты аудита, указанные в пункте 1 настоящего приказа:

вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования;

применяются начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу на территории Российской Федерации.

Министр



А.Г. Силуанов



МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА 1
«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ,
ПРОВОДЯЩИХ АУДИТ И ОБЗОРНЫЕ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ, А ТАКЖЕ ВЫПОЛНЯЮЩИХ ПРОЧИЕ ЗАДАНИЯ,
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЯ ПО ОКАЗАНИЮ
СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ»

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт контроля качества (МСКК) устанавливает обязанности аудиторской организации в области ее системы контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг. Настоящий МСКК следует рассматривать вместе с соответствующими этическими требованиями.
2. Дополнительные стандарты и рекомендации по вопросам обязанностей персонала аудиторской организации в отношении процедур контроля качества по конкретным видам проводимых проверок содержатся в других официальных документах Совета по международным стандартам аудита и заданий обеспечивающих уверенность (официальное название на сайте IFAC The International Auditing and Assurance Standards Board®(IAASB®) Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность). МСА 220¹, например, описывает процедуры контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности.
3. Система контроля качества включает в себя политику, направленную на достижение цели, установленной в пункте 11, и соответствующих процедур, необходимых для внедрения и мониторинга их соблюдения.

Порядок применения настоящего стандарта

4. Настоящий МСКК применяется всеми организациями профессиональных бухгалтеров в отношении аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий, связанных с оказанием сопутствующих услуг. Характер и объем политики и процедур, разрабатываемых той или иной конкретной аудиторской организацией для соблюдения настоящего МСКК, будет зависеть от различных факторов, таких как размер и характеристики деятельности аудиторской организации, а также от того, является ли она частью сети.
5. Настоящий МСКК устанавливает цель аудиторской организации при соблюдении данного стандарта и содержит требования, призванные обеспечить достижение аудиторской организацией этой цели. Кроме того, он содержит соответствующие указания в форме рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов, описанных далее в пункте 8, и вводную часть, определяющий контекст, необходимый для надлежащего понимания данного стандарта, а также определения.
6. Эта цель определяет контекст, в котором устанавливаются требования настоящего МСКК, и предназначена для содействия аудиторской организации:

¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»

- в понимании того, что именно необходимо выполнить;
 - в принятии решения о том, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения данной цели.
7. Требования настоящего МСКК изложены с применением глагола «должен».
 8. Там, где это необходимо в рекомендациях по применению и прочих пояснительных материалах приводятся дальнейшие пояснения соответствующих требований и даются рекомендации по их выполнению. В частности, они могут содержать:
 - более подробные указания, уточняющие значение того или иного требования и его сферы применения;
 - примеры политики и процедур, которые могут оказаться уместными в конкретных обстоятельствах.

Несмотря на то, что эти рекомендации по применению сами по себе не являются требованиями, они имеют значение для правильного применения соответствующих требований стандарта. Эти рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы могут также содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в настоящем МСКК. Когда это уместно, в материалы по применению и прочие пояснительные материалы включаются дополнительные соображения, касающиеся специфики аудиторских организаций государственного сектора или малых аудиторских организаций. Эти дополнительные соображения помогают правильному применению соответствующих требований настоящего МСКК. Тем не менее они не ограничивают и не сужают обязанности аудиторской организации по применению и соблюдению требований, содержащихся в настоящем МСКК.

9. Раздел «Определения», включает описание значений некоторых терминов, принятых для целей настоящего Международного стандарта контроля качества. Они приведены для содействия в последовательности применения и толкования настоящего МСКК и не предполагают замены определений, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других документах для иных целей. Термины, определенные в настоящем МСКК, включены в Словарь терминов, относящихся к Международным стандартам, выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в составе Сборника международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, опубликованного МФБ. Словарь терминов также содержит описание других терминов, встречающихся в настоящем МСКК, и это призвано способствовать последовательности при толковании и переводе.

Дата вступления в силу

10. Системы контроля качества в соответствии с требованиями настоящего МСКК должны быть созданы до 15 декабря 2009 года.

Цель

11. Цель аудиторской организации состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что:
 - (a) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;
 - (b) заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Определения

12. В настоящем МСКК следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) дата заключения – дата, выбранная практикующим специалистом для датирования заключения;
 - (b) документация по заданию – записи о выполненной работе, полученных результатах и сделанных практикующим специалистом выводах (иногда используются иные термины, такие как «рабочие документы» или «рабочие материалы»)

- (с) руководитель задания² – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования;
- (d) проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанных при формулировании заключения. Процесс проверки качества выполнения задания предназначен для аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, при их наличии, для которых, как установила аудиторская организация, требуется проверка качества выполнения задания;
- (е) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания – партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит аудиторской группы, с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями, позволяющими объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения;
- (f) аудиторской группа – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания. При этом данный термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть; Понятие «аудиторская группа» также включает работников службы внутреннего контроля клиента, которые непосредственно участвуют в выполнении аудиторского задания, когда внешний аудитор соблюдает требования МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)³;
- (g) аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров;
- (h) инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий.
- (i) организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам – организация, акции, долевые или долговые инструменты которой котируются или включены в котировальные списки на какой-либо признанной фондовой бирже либо предлагаются к продаже в соответствии с регламентами признанной биржи или иной аналогичной организации;
- (j) мониторинг – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, в том числе периодическое инспектирование на выборочной основе завершенных аудиторских заданий, с целью обеспечить аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее система контроля качества работает эффективно;
- (k) организация, входящая в сеть – аудиторская организация, которая принадлежит сети;
- (l) сеть – крупная структура, которая:
 - (i) нацелена на сотрудничество,
 - (ii) в явной форме нацелена на извлечение прибыли или разделение затрат либо предусматривает общих владельцев, общий контроль или общих членов руководства, общую внутреннюю политику и процедуры контроля качества, общую бизнес-стратегию, использование общего фирменного наименования или значительной части профессиональных ресурсов;

² Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе

³ МСА 610 (пересмотренный, 2013г) «Использование работы внутренних аудиторов» устанавливает ограничения на непосредственное участие В стандарте установлено, что внешнему аудитору может быть запрещено использование непосредственного участия внутренних аудиторов по закону или нормативному акту Таким образом, использование непосредственного участия разрешено, но имеет ограничения

- (m) партнер – любое физическое лицо, имеющие полномочия возложить на аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг;
- (n) персонал – партнеры и сотрудники;
- (o) профессиональные стандарты – выпущенные Советом по Международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, стандарты заданий, как определено Советом по Международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в *«Предисловии к международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг»*, а также соответствующие этические требования;
- (p) разумная уверенность – в контексте настоящего Международного стандарта контроля качества: высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность;
- (q) соответствующие этические требования – этические требования, предъявляемые аудиторской группе и лицам, осуществляющим проверку качества выполнения задания, к которым обычно относят части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), а также более строгие требования национального законодательства;
- (r) сотрудники – не входящие в состав партнеров нанятые аудиторской организацией профессионалы, включая экспертов;
- (s) стороннее лицо надлежащей квалификации – лицо, которое не является сотрудником организации, обладающее квалификацией и способностями, чтобы действовать в качестве руководителя задания, например, партнер другой организации или сотрудник (с соответствующим опытом), состоящий либо в профессиональном объединении бухгалтеров, члены которого могут проводить аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов или выполнять иные задания, обеспечивающие уверенность, или задания, по оказанию сопутствующих услуг, либо в организации, оказывающей соответствующие услуги по контролю качества.

Требования

Применение и соблюдение соответствующих требований

13. Для понимания цели настоящего МСКК и правильного применения его требований, сотрудники аудиторской организации, отвечающие за внедрение и поддержание системы контроля качества аудиторской организации, должны понимать текст настоящего стандарта в полном объеме, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы.
14. Аудиторская организация должна соблюдать каждое требование настоящего Международного стандарта контроля качества за исключением случаев, когда в конкретных обстоятельствах аудиторской организации то или иное требование не имеет отношения к оказываемым ею услугам в отношении аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (см. пункт А1).
15. Эти требования предназначены для обеспечения возможности достижения аудиторской организацией цели, установленной в настоящем Международном стандарте контроля качества. Поэтому, предполагается, что надлежащее применение этих требований должно обеспечить достаточные предпосылки для достижения цели. Однако поскольку обстоятельства могут значительно различаться, а все возможные варианты предусмотреть невозможно, для достижения заявленной цели аудиторская организация должна проанализировать имеются ли вопросы или обстоятельства, которые потребуют разработки дополнительных политики и процедур, помимо требуемых настоящим стандартом.

Элементы системы контроля качества

16. Аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов:
 - (a) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
 - (b) соответствующие этические требования;

- (с) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
 - (d) кадровые ресурсы;
 - (е) выполнение задания;
 - (f) мониторинг.
17. Аудиторская организация должна документально оформить свои политику и процедуры и довести их до сведения персонала аудиторской организации (см. пункты А2–А3).

Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации

18. Аудиторская организация должна разработать политику и процедуры, нацеленные на создание благоприятных условий для развития такой корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество. Такие положения внутренней политики и процедуры должны предусматривать необходимость принятия на себя генеральным директором аудиторской организации (или лицом на аналогичной должности) или, если это предусмотрено, управляющим комитетом партнеров аудиторской организации (или аналогичным управляющим органом) конечной ответственности за систему контроля качества в этой аудиторской организации (см. пункты А4–А5).
19. Аудиторская организация должна установить политику и процедуры, чтобы любое лицо или лица, на которое или на которых генеральным директором или управляющим комитетом партнеров аудиторской организации возложена ответственность за оперативное управление системой контроля качества аудиторской организации, обладали достаточным и надлежащим опытом и способностями, а также необходимыми полномочиями для выполнения этих обязанностей (см. пункт А6).

Соответствующие этические требования

20. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что как сама организация, так и персонал соблюдают соответствующие этические требования (см. пункты А7–А10).

Независимость

21. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что сама организация, ее сотрудники и, когда это применимо, иные лица, на которых распространяются требования независимости (включая сотрудников аудиторской организации, входящей в сеть) сохраняют независимость, когда это требуется соответствующими этическими требованиями. Такие политика и процедуры должны позволять организации (см. пункт А10):
- (a) доводить свои требования независимости до ее сотрудников и, где это применимо, до иных лиц, на которых они распространяются;
 - (b) выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, и принимать надлежащие меры для устранения этих угроз или их уменьшения до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности или, если это необходимо, через отказ от дальнейшего выполнения задания, когда отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами.
22. Такие политика и процедуры должны требовать (см. пункт А10):
- (a) предоставления аудиторской организации руководителем задания необходимой информации о выполняемых для клиентов заданиях, в том числе об объеме услуг, чтобы аудиторская организация имела возможность оценить в целом их влияние, если таковое имеет место, на требования в отношении независимости;
 - (b) своевременного уведомления аудиторской организации персоналом об обстоятельствах и взаимоотношениях, вызывающих угрозу независимости, для возможности принятия надлежащих мер;
 - (c) накопления значимой информации и доведения ее до сведения соответствующих сотрудников, чтобы:

- (i) аудиторская организация и ее сотрудники могли быстро определить, соблюдают ли они требования к независимости;
 - (ii) аудиторская организация могла поддерживать в актуальном состоянии свои документы, имеющие отношение к независимости;
 - (iii) аудиторская организация могла принять надлежащие меры по выявленным угрозам независимости, превышающим приемлемый уровень.
23. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она уведомлена о нарушениях требований независимости, а также предоставить ей возможность принять надлежащие меры для разрешения таких ситуаций. Эти политика и процедуры должны включать требования к (см. пункт A10):
- (a) персоналу, который должен своевременно уведомлять аудиторскую организацию о ставших известными нарушениях требований к независимости;
 - (b) аудиторской организации, которая должна своевременно сообщать о выявленных нарушениях этих политики и процедур:
 - (i) руководителям аудиторского задания, который должен совместно с организацией принять меры по выявленному нарушению;
 - (ii) другому персоналу соответствующего уровня в аудиторской организации и, когда это уместно, в сети, а также лицам, на которых распространяются требования к независимости, то есть до тех, кто обязан принимать надлежащие меры;
 - (c) руководителям задания и иным лицам, упомянутыми в подпункте 23(b)(ii) о незамедлительном информировании аудиторской организации, в случае необходимости, о мерах, принятых ими для разрешения возникших проблем, чтобы организация могла определиться, следует ли ей предпринимать дальнейшие действия.
24. Не менее одного раза в год аудиторская организация должна получать письменное подтверждение соблюдения ее политики и процедур в области независимости от всего персонала организации, который обязан быть независимым в соответствии с этическими требованиями (см. пункты A10–A11).
25. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры (см. пункт A10):
- (a) устанавливающие критерии определения необходимости принятия мер предосторожности для снижения угрозы близкого знакомства, к приемлемо низкому уровню в тех случаях, когда в течение длительного времени при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, привлекаются одни и те же старшие сотрудники аудиторской организации;
 - (b) требующие в соответствии с применимыми этическими требованиями при проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, по истечении определенного времени проводить ротацию руководителя аудиторского задания и лиц, отвечающих за контроль качества выполнения задания, а также, где это применимо, иных лиц, на которых распространяются требования о ротации (см. пункты A12–A17).

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий

26. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнении задания только в тех случаях, когда:
- (a) компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы (см. пункты A18, A23);
 - (b) в состоянии выполнить соответствующие этические требования;
 - (c) провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен (см. пункты A19–A20, A23).
27. Такие политика и процедуры должны содержать следующие требования:

- (a) аудиторская организация до принятия задания от нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения существующего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания от существующего клиента должна собрать информацию, которая которую она считает необходимой в конкретных обстоятельствах (см. пункты A21, A23);
 - (b) если при принятии решения о выполнении задания от нового или существующего клиента выявлен потенциальный конфликт интересов, аудиторская организация должна определить, уместно ли принять данное задание;
 - (c) если выявлены проблемы, аудиторская организация принимает решение принять клиента или продолжить отношения с ним либо принять или продолжить определенное задание, аудиторская организация должна задокументировать, каким образом были решены выявленные проблемы.
28. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры в отношении продолжения выполнения задания и отношений с клиентами, в которых рассматриваются обстоятельства, когда организация получает информацию, которая, будь она доступна ранее, привела отказу аудиторской организации от данного задания. Такие политика и процедуры должны включать рассмотрение следующих вопросов:
- (a) профессиональные и юридические обязанности применительно к данным обстоятельствам, в том числе, обязана ли организация отчитываться лицу или лицам, которые ее назначили, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;
 - (b) возможность отказа от выполнения задания или отказа от выполнения задания с одновременным отказом от продолжения отношений с конкретным клиентом (см. пункты A22–A23).

Кадровые ресурсы

29. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она располагает персоналом достаточной численности имеющем соответствующую компетентность, и обладающим квалификацией и приверженностью принципам этики, необходимым для:
- (a) выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями;
 - (b) обеспечения возможности выпуска аудиторских заключений, являющихся надлежащими в данных обстоятельствах (см. пункты A24–A29).

Назначение аудиторских групп

30. Аудиторская организация должна возложить ответственность за каждое задание на руководителя задания и разработать политику и процедуры, которые требуют:
- (a) чтобы информация об имени и функциях руководителя задания сообщались ключевым членам руководства и лицам, отвечающим за корпоративное управление;
 - (b) чтобы руководитель аудиторского задания обладал соответствующей компетентностью, способностями и полномочиями, позволяющими ему выступать в этом качестве;
 - (c) чтобы обязанности руководителя задания были ясно определены и доведены до его сведения (см. пункт A30).
31. Аудиторская организация должна также установить политику и процедуры по назначению надлежащего персонала с необходимой компетентностью и способностями для:
- (a) выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями;
 - (b) обеспечения аудиторской организации или руководителей проверок возможностью выпуска аудиторских заключений, соответствующих конкретным обстоятельствам (см. пункт A31).

Выполнение задания

32. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями и что аудиторская организация или руководитель аудиторского задания выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам. Такие политика и процедуры должны включать:
- (a) вопросы, значимые для поддержания постоянного качества выполнения заданий (см. пункты А32–А33);
 - (b) ответственность и обязанности по осуществлению надзора за выполнением задания (см. пункт А34);
 - (c) ответственность и обязанности по проверке качества выполнения задания (см. пункт А35).
33. Политика и процедуры аудиторской организации в части ответственности за проверку результатов работы должны устанавливать необходимость проверки работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными ее членами.

Консультации

34. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что:
- (a) по сложным или спорным вопросам проводятся надлежащие консультации;
 - (b) для проведения надлежащих консультаций имеются достаточные ресурсы;
 - (c) характер и объем консультаций, а также выводы, сделанные по их результатам, документируются и согласовываются как лицом, запросившим консультацию, так и лицом, ее предоставившим;
 - (d) выводы, сделанные по результатам консультаций, реализуются на практике (см. пункты А36–А40).

Проверка качества выполнения задания

35. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, которые требуют для соответствующих заданий проводить проверку качества выполнения задания, обеспечивающую объективную оценку значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения. Такие политика и процедуры должны:
- (a) требовать проведения проверки качества выполнения задания при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
 - (b) устанавливать критерии, по которым должны оцениваться все остальные аудиторские и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов, а также прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг, определяющие необходимость проводить проверку качества выполнения задания (см. пункт А41);
 - (c) требовать проведения проверки качества выполнения задания для всех проверок, соответствующих критериям, установленным для целей соблюдения пункта 35(b).
36. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, определяющие характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания. Такие политика и процедуры должны содержать требование, в соответствии с которым заключение по результатам задания не может датироваться более ранним днем, чем день завершения проверки качества выполнения этого задания (см. пункты А42–А43).
37. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, требующие включать в проверку качества выполнения задания:
- (a) обсуждение значимых вопросов с руководителем аудита;
 - (b) обзор финансовой отчетности или иной проверяемой информации и предлагаемого заключения;

- (c) выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;
 - (d) оценку сделанных при составлении заключения выводов и анализа того, является ли предлагаемое заключение надлежащим (см. пункт А44).
38. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, требующие, чтобы при проверке качества выполнения задания рассматривались также следующие вопросы:
- (a) оценку аудиторской группой независимости аудиторской организации в отношении конкретного аудита;
 - (b) наличие или отсутствие в ходе выполнения задания надлежащих консультаций по вопросам, вызвавшим расхождение во мнениях, или по иным сложным или спорным вопросам, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
 - (c) оценку того, отражает ли выбранная для обзора документация выполненную работу в отношении значимых суждений, а также подтверждает ли она сделанные выводы (см. пункты А45–А46).

Критерии соответствия лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания

39. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, в отношении порядка назначения лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания и определения их соответствия установленным критериям путем:
- (a) установления уровня профессиональной квалификации, необходимой для того, чтобы выступать в этом качестве, включая соответствующий опыт и полномочия (см. пункт А47);
 - (b) определения степени, до которой лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания может консультировать по вопросам данного задания без ущерба для собственной объективности (см. пункт А48).
40. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные поддерживать объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания (см. пункты А49–А51).
41. Политика и процедуры аудиторской организации должны предусматривать возможность замены лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, в случаях, когда способность этого лица объективно выполнять проверку качества выполнения задания может оказаться под угрозой.

Документирование проверки качества выполнения задания

42. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры документирования проверки качества выполнения задания, требующие документального подтверждения того, что:
- (a) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;
 - (b) проверка качества выполнения задания была завершена на дату заключения или до этой даты;
 - (c) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые дали бы ему основания полагать, что значимые суждения, сделанные аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла, оказались ненадлежащими.

Расхождения во мнениях

43. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по рассмотрению и разрешению разногласий внутри аудиторской группы с консультантами и, где это применимо, между руководителем аудиторского задания и лицом, осуществляющим проверку качества по заданию (см. пункты А52–А53).
44. Такие политика и процедуры должны требовать, чтобы:
- (a) сделанные выводы были оформлены документально и реализованы при выполнении задания;

- (b) заключение не было датировано до разрешения спорного вопроса.

Документация по заданию

Завершение формирования окончательных файлов по заданию

45. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, требующие от аудиторских групп своевременно завершить окончательное формирование файла по заданию после завершения работы над заключениями по заданию (см. пункты А54–А55).

Конфиденциальность, надежное хранение, целостность, доступность и возможность извлечения документации по заданию

46. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, обеспечивающие конфиденциальность, надежное хранение, целостность, доступность и возможность извлечения документации по заданию (см. пункты А56–А59).

Хранение документации по заданию

47. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие хранить документацию в течение такого времени, достаточного для удовлетворения потребностей самой аудиторской организации или для соответствия требованиям законов или нормативных актов (см. пункты А60–А63).

Мониторинг

Мониторинг политики и процедур контроля качества аудиторской организации

48. Аудиторская организация должна организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ее разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Эти меры должны:
- (a) включать непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическое инспектирование по крайней мере одного завершенного задания для каждого руководителя задания;
 - (b) предусматривать требования по возложению ответственности за процесс мониторинга на партнера, или партнеров, или иных лиц с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями в аудиторской организации для того, чтобы принять на себя эту ответственность;
 - (c) предусматривать требование того, чтобы лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, не привлекались к инспектированию этого задания (см. пункты А64–А68).

Оценка выявленных недостатков, сообщение о них и их устранение

49. Аудиторская организация должна оценить последствия недостатков, выявленных в результате процесса мониторинга, и определить, являются ли они:
- (a) единичными случаями, которые не обязательно указывают на то, что система контроля качества аудиторской организации недостаточна, чтобы обеспечить ее разумную уверенность в том, что эта организация соответствует профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям и что выпускаемые аудиторской организацией или руководителями проверок заключения носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах;
 - (b) систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими принятия немедленных мер по их исправлению.
50. Аудиторская организация должна сообщить соответствующим руководителям проверок и прочему персоналу, имеющему к этому отношение, о недостатках, выявленных в результате процесса мониторинга, и о рекомендациях по принятию надлежащих мер для их устранения (см. пункт А69).
51. Рекомендации по принятию надлежащих мер для устранения выявленных недостатков должны включать одну или более из числа описанных ниже:

- (a) принятие надлежащих мер для устранения недостатков в отношении отдельного задания или отдельного сотрудника;
 - (b) доведение результатов до лиц, ответственных за профессиональную подготовку и повышение квалификации персонала;
 - (c) внесение изменений в политику и процедурах контроля качества;
 - (d) применение мер дисциплинарного воздействия на тех, кто не соблюдает политику и процедуры аудиторской организации, в особенности на тех, кто нарушает их систематически.
52. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры, в которых предусматриваются случаи, когда результаты процедур мониторинга указывают на то, что заключение может оказаться ненадлежащим, либо что в ходе выполнения задания были пропущены определенные процедуры. Такие политика и процедуры должны требовать от аудиторской организации определения того, какие дальнейшие меры необходимо предпринять, чтобы обеспечить соблюдение соответствующих профессиональных стандартов и применимых правовых и нормативных требований, а также рассмотрения вопроса о необходимости получения юридической консультации.
53. Аудиторская организация должна не реже одного раза в год сообщать результаты мониторинга ее системы контроля качества руководителям проверок и прочим лицам аудиторской организации, имеющим к этому отношение, включая генерального директора аудиторской организации или, если уместно, управляющий комитет партнеров. Сообщаемая информация должна быть достаточной, чтобы позволить организации и указанным лицам принять своевременные и надлежащие меры там, где это необходимо в соответствии с их установленными функциями и обязанностями. Сообщаемая информация должна включать:
- (a) описание выполненных процедур мониторинга;
 - (b) выводы, сделанные по результатам этих процедур мониторинга;
 - (c) где это уместно, описание систематических, повторяющихся или иных значительных недостатков и принятых мер по устранению или исправлению этих недостатков.
54. Некоторые аудиторские организации ведут свою деятельность в составе сети и в целях унификации могут внедрять некоторые из процедур мониторинга в рамках сети. В тех случаях, когда аудиторские организации в рамках единой сети ведут свою деятельность на основе единых политики и процедур мониторинга, призванных обеспечить соблюдение настоящего Международного стандарта контроля качества, и эти аудиторские организации полагаются на такую систему мониторинга, политики и процедуры сетевой аудиторской организации должны требовать, чтобы:
- (a) не реже одного раза в год сеть доводила до сведения лиц надлежащего уровня в аудиторских организациях этой сети информацию о масштабах, объемах и результатах процесса мониторинга;
 - (b) сеть незамедлительно сообщала обо всех выявленных недостатках в системе контроля качества заинтересованным лицам соответствующей организации или организаций, входящих в сеть, чтобы можно было принять необходимые меры,
- для того, чтобы руководители проверок в организациях, входящих в сеть, могли полагаться на соответствующие результаты внедренного в данной сети процесса мониторинга.

Жалобы и заявления

55. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что, она надлежащим образом рассматривает:
- (a) жалобы и заявления о том, что выполненная аудиторской организацией работа не соответствует профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;
 - (b) заявления о несоблюдении требований системы контроля качества аудиторской организации.

В рамках этого процесса аудиторская организация должна создать четко определенные способы передачи информации для сотрудников организации, чтобы они могли, не боясь преследования, сообщить о своих опасениях (см. пункт А70).

56. Если при проведении расследований по материалам жалоб и заявлений выявляются недостатки в содержании или функционировании политики и процедур контроля качества аудиторской организации или случаи несоблюдения требований системы контроля качества аудиторской организации одним или многими лицами, аудиторская организация должна принять надлежащие меры, изложенные в пункте 51 (см. пункты А71–А72).

Документация системы контроля качества

57. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие наличия надлежащей документации, обеспечивающей доказательства функционирования каждого элемента ее системы контроля качества (см. пункты А73–А75).
58. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие хранения документации в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, выполняющие процедуры мониторинга, могли оценить соблюдение организацией требований ее системы контроля качества, или в течение более длительного времени, если это требуется законами или нормативными актами.
59. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие документирования жалоб и заявлений, а также и ответов на них.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Применение и соблюдение соответствующих требований

Особенности малых аудиторских организаций (см. пункт 14)

- А1. Настоящий МСКК не требует соблюдения тех требований, которые не применимы в конкретной ситуации, например, в случае индивидуально практикующего специалиста, не имеющего сотрудников. При отсутствии сотрудников требования настоящего МСКК, такие как требования к политике и процедурам по назначению надлежащего персонала в аудиторскую группу (см. пункт 31), в отношении обязанности по текущим проверкам качества (см. пункт 33) и в отношении ежегодного информирования о результатах мониторинга руководителей заданий аудиторской организации (см. пункт 53), не применимы.

Элементы системы контроля качества (см. пункт 17)

- А2. Обычно доведение политики и процедур контроля качества до сотрудников аудиторской организации предусматривает описание политики и процедур контроля качества, а также целей, для достижения которых они установлены, и информирования о том, что каждый сотрудник несет персональную ответственность за качество и поэтому должен соблюдать эти политику и процедуры. Побуждение сотрудников организации к тому, чтобы они информировали о своих соображениях или опасениях по вопросам контроля качества, подтверждает важность получения обратной связи по работе системы контроля качества аудиторской организации.

Особенности малых организаций

- А3. Документирование и распространение политики и процедур в малых аудиторских организациях может быть менее формализованным и детальным по сравнению с крупными аудиторскими организациями.

Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации

Продвижение внутренней корпоративной культуры качества (см. пункт 18)

- А4. Руководители аудиторской организации и пример, который они подают, оказывают значительное влияние на внутреннюю корпоративную культуру аудиторской организации. Продвижение внутренней корпоративной культуры, ориентированной на достижение качества, зависит от ясных, последовательных и систематических действий и заявлений представителей

всех уровней руководства аудиторской организации, подчеркивающих важность политики и процедур контроля качества аудиторской организации и необходимость требований:

- (a) выполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами, а также применимыми правовыми и нормативными требованиями;
- (b) выпуска надлежащих в конкретных обстоятельствах аудиторских заключений.

Такие действия и заявления способствуют поддержанию культуры, в рамках которой признается и вознаграждается работа высокого качества. Эти действия и заявления могут доводиться до сотрудников на обучающих семинарах, совещаниях, во время формальных и неформальных обсуждений, в заявлениях о миссии организации, в информационных внутренних корпоративных изданиях или в служебных записках, и т.п. Они могут быть составной частью внутренней документации и учебных материалов аудиторской организации, а также могут быть учтены в процедурах аттестации партнеров и сотрудников таким образом, чтобы подчеркивать и укреплять позицию организации в отношении первостепенной важности качества и практических способов его достижения.

- A5. Особенно важную роль в продвижении внутренней корпоративной культуры, основанной на качестве, играет необходимость признания руководителями аудиторской организации того факта, что стратегия организации подчинена безусловному требованию достижения качества во всех выполняемых организацией заданиях. Продвижение такой внутренней корпоративной культуры включает:
- (a) установление политики и процедур, направленных на решение вопросов оценки результативности, его вознаграждения и карьерного продвижения (включая систему материального поощрения) со стороны аудиторской организации по отношению к ее сотрудникам, демонстрирующих безусловную приверженность организации качеству;
 - (b) возложение ответственности на руководство таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над вопросами качества выполняемых работ;
 - (c) обеспечение достаточных ресурсов для развития, документирования и поддержания политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Назначение ответственных за функционирование системы контроля качества аудиторской организации (см. пункт 19)

- A6. Достаточный и надлежащий опыт и способности дают возможность лицу или лицам, отвечающим за систему контроля качества аудиторской организации, выявлять и понимать проблематику, связанную с контролем качества и разрабатывать соответствующие политику и процедуры. Необходимые полномочия позволяют этому лицу или лицам реализовывать данные политику и процедуры.

Соответствующие этические требования

Соблюдение соответствующих этических требований (см. пункт 20)

- A7. Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональную компетентность и должную тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.
- A8. Часть Б Кодекса СМСЭБ иллюстрирует, как концептуальные основы должны применяться в конкретных ситуациях. Она приводит примеры таких мер предосторожности, которые могут быть уместными для предотвращения угроз соблюдению нейтральности угроз соблюдению основополагающих принципов, а также примеры ситуаций, когда не существует таких мер предосторожности, которые могли бы устранить соответствующие угрозы.
- A9. Эти основополагающие принципы укрепляются, в частности, за счет:
- руководства аудиторской организации;

- обучения и переподготовки;
- мониторинга;
- процесса, предназначенного для случаев несоблюдения принципов.

Определение «организации», «сети» и «организации, входящей в сеть» (см. пункты 20–25)

A10. Определения «организации», «сети» или «организации, входящей в сеть» в соответствующих этических требованиях могут отличаться от принятых в настоящем Международном стандарте контроля качества. Например, Кодекс СМСЭБ определяет «организацию» как:

- (a) индивидуально практикующего специалиста, партнерство или корпорацию профессиональных бухгалтеров;
- (b) организацию, которая контролирует таких лиц через владение, управление или иным образом;
- (c) организацию, которая контролируется такими лицами через владение, управление или иным образом.

Кодекс СМСЭБ также содержит указания в отношении таких терминов, как «сеть» и «организация, входящая в сеть».

При соблюдении требований пунктов 20–25 определения, приведенные в соответствующих этических требованиях, применяются в той мере, в какой это необходимо для того, чтобы истолковать эти этические требования.

Письменное подтверждение (см. пункт 24)

A11. Письменное подтверждение может быть составлено в бумажной или электронной форме. Получая подтверждение и принимая необходимые меры в ответ на информацию, указывающую на несоблюдение, аудиторская организация демонстрирует сотрудникам важность, актуальность и очевидность вопросов независимости.

Угроза, обусловленная знакомством (см. пункт 25)

A12. В Кодексе СМСЭБ рассматривается угроза, обусловленная знакомством, которая может возникнуть в случае привлечения одних и тех же старших сотрудников организации для выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в течение длительного времени, а также меры предосторожности, которые могут оказаться уместными для нейтрализации таких угроз.

A13. Определение надлежащих критериев для нейтрализации угрозы, обусловленной знакомством, может включать такие вопросы, как:

- характер задания, включая степень, в которой она связана с вопросами, представляющими общественный интерес;
- продолжительность работы старших сотрудников организации в рамках данного задания.

Примеры принимаемых мер предосторожности включают ротацию старших сотрудников организации или требование проведения проверки качества выполнения задания.

A14. В Кодексе СМСЭБ признается, что угроза, обусловленная знакомством, особенно актуальна в контексте аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам. Для этих случаев аудита Кодекс СМСЭБ требует проведения ротации ключевого партнера по аудиту⁴ по истечении заранее установленного срока, обычно не более семи лет, и приводит соответствующие стандарты и указания. Требования национального законодательства могут устанавливать более короткие сроки проведения ротации.

Особенности аудиторских организаций государственного сектора

A15. Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако угрозы независимости все равно могут существовать, несмотря на меры законодательного регулирования, предназначенные для ее защиты. Поэтому при разработке соответствующих политики и процедур, требуемых пунктами 20–25, аудитор организаций государственного сектора может принять во внимание требования, возникающие

⁴ По определению Кодекса СМСЭБ

при оказании услуг государственному сектору, и решать вопросы по нейтрализации угроз независимости в этом контексте.

- A16. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, упоминаемые в пунктах 25 и A14, в государственном секторе не столь распространены. Однако могут существовать иные организации государственного сектора, которые являются значительными в силу их размера, сложности или аспектов общественного интереса, которые вследствие этого охватывают широкий круг заинтересованных сторон. Поэтому могут возникать ситуации, когда аудиторская организация на основе ее политики и процедур контроля качества определяет, что организация государственного сектора является значительной для расширения процедур контроля качества.
- A17. В государственном секторе порядок назначения и срок полномочий аудитора, являющегося руководителем аудиторского задания может устанавливаться законодательно. В результате строгое соблюдение требования ротации руководителя аудиторского задания, предусмотренного для организации, ценные бумаги допущены к организованным торгам, может оказаться невозможным. Тем не менее для тех организаций государственного сектора, которые считаются значительными, как это отмечается в пункте A16, общественным интересам может отвечать установление аудиторскими организациями политики и процедур, направленные на соответствие духу требований о проведении ротации руководителя аудиторского задания.

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий

Уровень подготовки, возможности и ресурсы (см. пункт 26(a))

- A18. Рассмотрение вопроса о том, обладает ли аудиторская организация должным уровнем подготовки, возможностями и ресурсами для выполнения нового задания от нового или уже имеющегося клиента, предполагает анализ конкретных требований по данному заданию и специализацией, а также знаний и опыта действующих партнеров и персонала всех соответствующих уровней, включая следующие аспекты:
- обладают ли сотрудники организации знанием соответствующих отраслей или предметных областей;
 - обладают ли сотрудники организации опытом применения соответствующих нормативных требований или требований к отчетности либо возможностью получить необходимую квалификацию;
 - обладает ли аудиторская организация достаточным количеством сотрудников с необходимым уровнем подготовки и способностями;
 - есть ли возможность привлечения экспертов в случае необходимости;
 - имеются ли, где это применимо, лица, отвечающие критериям и требованиям для выполнения проверки качества выполнения задания;
 - в состоянии ли аудиторская организация завершить задание, в срок, установленный для выпуска отчетности.

Честность клиента (см. пункт 26(c))

- A19. Вопросы, которые необходимо проанализировать, в отношении честности клиента включают, например:
- информацию о личности и деловой репутации основных собственников клиента, ключевых членов руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - сведения о характере деятельности данного клиента, включая его практику деловых отношений;
 - информацию об отношении основных собственников клиента, ключевых членов ее руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к таким вопросам как агрессивное толкование стандартов финансовой отчетности и внутренняя контрольная среда;
 - занимает ли клиент агрессивную позицию, нацеленную на снижение вознаграждения аудиторской организации до возможно низкой величины;
 - имеются ли признаки необоснованного ограничения в объеме работ;

- имеются ли признаки возможного участия клиента в отмыывании денежных средств или иных уголовно наказуемых деяниях;
- причины, по которым предлагается назначить данную аудиторскую организацию, а не повторно назначить предыдущую аудиторскую организацию;
- сведения о личности и деловой репутации связанных сторон.

Объем знаний, которыми будет обладать аудиторская организация относительно честности клиента, обычно будет расти в условиях продолжающихся отношений с этим клиентом.

A20. Источниками информации, полученной аудиторской организацией по этим вопросам, могут быть:

- общение с существующими и предыдущими лицами, которые оказывают или оказывали клиенту профессиональные бухгалтерские услуги, в соответствии с применимыми этическими требованиями, а также обсуждение данных вопросов с прочими третьими лицами;
- запросы сотрудникам других организаций или третьим лицам, таким как банки, юристы и другие организации, работающие в той же отрасли;
- поиск по соответствующим базам данных.

Продолжение отношений с клиентами (см. пункт 27(а))

A21. Принятие решения о продолжении отношения с клиентом, предполагает анализ значимых вопросов, возникавших в ходе текущего или предшествующего выполнения задания, и их последствий. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в области, в которой у аудиторской организации нет необходимых знаний и опыта.

Отказ от выполнения задания (см. пункт 28)

A22. Политика и процедуры по порядку отказа от выполнения задания или отказа с одновременным разрывом отношений с клиентом отражают следующие вопросы:

- обсуждение с соответствующим руководством клиента, а также с лицами, отвечающими за корпоративное управление, надлежащих мер, которые могла бы принять аудиторская организация на основании соответствующих фактов и обстоятельств;
- если аудиторская организация приходит к выводу, что целесообразно отказаться от выполнения задания, обсуждение с соответствующим руководством клиента, а также с лицами, отвечающими за корпоративное управление, отказа от выполнения задания или отказа с одновременным разрывом отношений с клиентом, а также причин этого отказа;
- рассмотрение вопроса о наличии профессионального, юридического или нормативного требования к аудиторской организации продолжать выполнение задания либо сообщить регулирующим органам об отказе от выполнения задания, или об отказе от выполнения задания или отказе с одновременным разрывом отношений с клиентом, а также о причинах отказа;
- документирование значимых вопросов, консультаций, выводов и оснований для выводов.

Особенности аудиторских организаций государственного сектора (см. пункты 26–28)

A23. В государственном секторе назначение аудиторов может происходить в соответствии с процедурами, установленными законом. Следовательно, некоторые требования и соображения относительно принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения определенных заданий в том виде, как они изложены в пунктах 26–28 и A18–A22 могут оказаться неприемлемыми. Тем не менее установление описанных политики и процедур может обеспечить аудиторов государственного сектора ценной информацией при выполнении оценки рисков и при исполнении обязанностей по составлению отчетов и заключений.

Кадровые ресурсы (см. пункт 29)

A24. Вопросы, связанные с сотрудниками, имеющие отношение к относящимся к кадровым ресурсам политике и процедурам аудиторской организации, включают, например:

- набор персонала;

- оценка результатов работы;
- способности, включая время на выполнение текущих поручений;
- компетентность;
- развитие карьеры;
- продвижение по службе;
- вознаграждение;
- оценку потребностей сотрудников.

Эффективные процессы и процедуры набора помогают аудиторской организации отбирать сотрудников, обладающих честностью, способных повышать свой уровень подготовки и квалификации, необходимые для выполнения работ аудиторской организацией, а также обладающих соответствующими качествами для квалифицированного выполнения работ.

A25. Уровень подготовки можно повышать различными способами, включая следующие:

- профессиональное образование;
- непрерывное профессиональное развитие, включая обучение;
- практический опыт;
- наставничество со стороны более опытных сотрудников, например, других членов аудиторской группы;
- обучение независимости для сотрудников, обязанных соблюдать требование независимости.

A26. Непрерывное поддержание компетентности сотрудников аудиторской организации в значительной степени зависит от надлежащего уровня непрерывного профессионального развития, позволяющего сотрудникам поддерживать свои знания и квалификацию. Эффективная политика и процедуры подчеркивают необходимость непрерывной подготовки для сотрудников всех уровней аудиторской организации и обеспечивают необходимые для этого учебные ресурсы и помощь, дающие возможность сотрудникам развивать и поддерживать необходимый уровень компетентности и квалификации.

A27. Аудиторская организация может воспользоваться услугами стороннего лица надлежащей квалификации, например, когда у организации отсутствуют внутренние технические и учебные ресурсы.

A28. Процедуры оценки результатов работ, вознаграждения и продвижения по службе должны учитывать и поощрять усилия по развитию и поддержанию уровня подготовки и соблюдения принципов этики. Конкретные шаги, которые может предпринять аудиторская организация для развития и поддержания уровня подготовки и соблюдения принципов этики, включают:

- доведение до сотрудников ожиданий аудиторской организации в отношении эффективности работы и приверженности принципам этики;
- обеспечение возможности персонала в получении оценки и консультаций по вопросам работы, достижений и развития карьеры;
- оказание помощи сотрудникам в понимании того, что продвижение на более ответственные должности зависит, среди прочего, от качества работы и приверженности принципам этики и что несоблюдение политики и процедур аудиторской организации может привести к мерам дисциплинарного воздействия.

Особенности малых организаций

A29. Размер и конкретные обстоятельства аудиторской организации влияют на построение процесса аттестации в аудиторской организации. В частности, малые аудиторские организации могут применять менее формальные методы проведения оценки результатов работы их сотрудников.

*Назначение аудиторских групп***Руководители заданий (см. пункт 30)**

A30. Политика и процедуры могут включать системы отслеживания объема работы и степени доступности руководителей аудиторских заданий, призванные обеспечить этих должностных лиц достаточным временем для надлежащего исполнения их обязанностей.

Аудиторская группа (см. пункт 31)

A31. Назначение организацией аудиторских групп и необходимый уровень контроля предусматривает, например, анализ наличия у аудиторской группы:

- понимания и практического опыта выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, приобретенных посредством соответствующей профессиональной переподготовки и участия в выполнении заданий;
- понимания профессиональных стандартов и применимых правовых и нормативных требований;
- технических знаний и опыта, включая знание соответствующих информационных технологий;
- знания отраслей, в которых ведут свою деятельность клиенты;
- способности применять профессиональное суждение;
- понимания политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Выполнение задания*Поддержание постоянного качества выполнения заданий (см. пункт 32(a))*

A32. Аудиторская организация содействует поддержанию постоянного качества выполнения заданий посредством установления соответствующих политики и процедур. Во многих случаях это достигается посредством применения руководств в печатном или в электронном виде, компьютерных программ или иных стандартизированных форм документов, а также отраслевых руководств или справочных тематических материалов. В них могут рассматриваться следующие вопросы:

- организация инструктажа аудиторских групп, чтобы добиться понимания членами групп целей их работы;
- процессы, обеспечивающие соблюдение применимых стандартов выполнения заданий;
- процессы осуществления надзора за выполнением задания, обучения персонала и наставничества;
- методы проведения проверки качества выполненной работы, выработанных значимых суждений и формы выпускаемого заключения;
- надлежащее документирование выполненных работ, сроков и объема проверки качества;
- процессы по поддержанию политики и процедур в актуальном состоянии.

A33. Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понимать цели порученных работ.

Надзор за выполнением задания (см. пункт 32(b))

A34. Надзор за выполнением задания включает следующее:

- наблюдение за ходом выполнения задания;
- анализ компетентности и квалификации отдельных членов группы, наличия достаточного времени для выполнения порученных им работ, понимания ими полученных инструкции, а также соответствия выполняемых работ запланированному подходу к конкретному заданию;
- рассмотрение значимых вопросов, возникающих в ходе проводимого задания, анализ их значимости и соответствующее изменение запланированного подхода;

- выявление вопросов для консультаций или рассмотрения более опытными членами группы в ходе ее проведения.

Проверка качества выполнения задания (см. пункт 32(с))

A35. Проверка качества выполнения задания включает анализ рассмотрения следующих вопросов:

- соответствует ли выполненная работа профессиональным стандартам и применимым правовыми и нормативным требованиям;
- поднимались ли значимые вопросы для дополнительного рассмотрения;
- проводились ли надлежащие консультации; задокументированы ли их выводы и приведены в исполнение;
- существует ли необходимость пересмотреть характер, сроки и объем выполненной работы;
- подтверждает ли выполненная работа сделанные выводы, задокументирована ли она надлежащим образом;
- достаточны ли полученные доказательства и подтверждают ли они выводы, сделанные в заключении;
- достигнуты ли цели всех процедур данного задания.

Консультации (см. пункт 34)

A36. Консультации включают проведение на соответствующем профессиональном уровне с лицами внутри или за пределами аудиторской организации, обладающими соответствующими специальной квалификацией.

A37. В ходе консультаций используются соответствующие ресурсы для проведения исследований, а также коллективный опыт и профессиональные знания специалистов аудиторской организации. Консультации способствуют повышению качества и применению профессионального суждения. Признание роли консультаций в политике и процедурах аудиторской организации способствует формированию такой культуры, которая поощряет консультации и ориентирует сотрудников на получение консультаций по сложным и спорным вопросам.

A38. Эффективность консультаций по значимым техническим, этическим и прочим вопросам как в самой аудиторской организации, так и, где это применимо, за ее пределами достигается в тех случаях, когда консультанты:

- получают информацию обо всех значимых фактах, позволяющую им предоставить обоснованную консультацию;
- обладают соответствующим статусом и квалификацией,

когда выводы, сделанные по результатам консультаций, надлежащим образом задокументированы и применены на практике.

A39. Достаточно полная и подробная документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, помогает понять:

- вопрос, по поводу которой запрашивалась консультация;
- результаты консультации, включая все принятые решения, обоснование этих решений и то, каким образом они были реализованы.

Особенности малых организаций

A40. Организация, нуждающаяся во внешней консультации, например, та или иная аудиторская организация, не обладающая не обладающая надлежащими собственными ресурсами, может воспользоваться консультационными услугами, предоставляемыми:

- другими организациями;
- профессиональными организациями и регулирующими органами;
- коммерческими организациями, оказывающими соответствующие услуги по контролю качества.

Анализ квалификации и возможностей внешнего консультанта до заключения договора на предоставление консультационных услуг позволяет аудиторской организации определить, обладает ли внешний консультант надлежащей квалификацией.

Проверка качества выполнения задания

Критерии проведения проверки качества выполнения задания (см. пункт 35(b))

A41. Критерии определения проверок, помимо аудита финансовой отчетности организаций, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам, по которым следует провести проверку качества, могут включать, например:

- характер конкретного задания, в том числе насколько она связана с вопросами, представляющими общественный интерес;
- выявление необычных обстоятельств или рисков по заданию или классу заданий;
- наличие законодательного или нормативного требования проведения проверки качества выполнения задания.

Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания (см. пункты 36-37)

A42. Заключение по заданию не подписывается до завершения проверки качества выполнения задания. Однако документирование проверки качества выполнения задания может быть завершено уже после даты заключения.

A43. Своевременное проведение проверки качества выполнения задания на соответствующих этапах в ходе выполнения задания позволяет оперативно решать значимые вопросы, и лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, может убедиться в этом на дату заключения или до этой даты.

A44. Объем проверки качества выполнения задания может зависеть также от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что может быть выпущено заключение, не являющееся надлежащим в конкретных обстоятельствах. Проведение проверки качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя задания.

Проверка качества выполнения задания организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам (см. пункт 38)

A45. Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, которые актуальны для оценки выработанных аудиторской группой по проведению аудита значимых суждений, включает следующее:

- значительные риски, выявленные в ходе выполнения задания, а также меры, принимаемые в ответ на эти риски;
- выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
- значимость и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;
- вопросы, о которых следует сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, если это применимо, иным лицам, таким как регулирующие органы.

Данные вопросы в зависимости от обстоятельств могут рассматриваться в ходе проверки контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности прочих организаций, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Особенности аудиторских организаций государственного сектора

A46. Некоторые организации государственного сектора, несмотря на то, что они не являются организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, как это описано в пункте A16, могут быть достаточно значимыми, что вызывает необходимость проведения проверки качества выполнения задания.

Критерии, которым должны соответствовать лица, осуществляющие проверку качества выполнения задания

Достаточная и надлежащая профессиональная компетентность, опыт и полномочия (см. пункт 39(a))

A47. Решение вопроса о том, какой уровень профессиональной компетентности, опыта и полномочий считать достаточным и надлежащим, зависит от обстоятельств конкретного задания. Например, лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, вероятнее всего будет лицо с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями для того, чтобы выступать в качестве руководителя проверки финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

Консультации с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания (см. пункт 39(b))

A48. Руководитель задания может проводить консультации с лицом, осуществляющим проверку контроля качества выполнения задания в ходе выполнения задания, например, для того, чтобы установить, что какое-либо из суждений, выработанных руководителем задания, окажется приемлемым для лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Такие консультации позволяют избежать выявления расхождений во мнениях на завершающей стадии выполнения задания и не приводят к невозможности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, выполнять свои обязанности. Если характер и объем консультаций становятся значительными, объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, может оказаться под угрозой, если только аудиторская группа, а также само лицо, осуществляющее проверку контроля качества, не предпримут необходимые меры для обеспечения объективности. В случае, когда это невозможно, для выполнения функций лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, либо лица, оказывающего консультации, может быть назначен другой сотрудник самой организации или стороннее лицо надлежащей квалификации.

Объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания (см. пункт 40)

A49. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечивать объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Следовательно, такие политика и процедуры должны предусматривать, что лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания:

- не назначается руководителем задания, если это возможно;
- не принимает участия в выполнении задания в период проведения контроля качества выполнения задания;
- не принимает решений за аудиторскую группу;
- не подвергается влиянию других аспектов, которые могли бы поставить под угрозу объективность ревизора.

Особенности малых организаций

A50. В организациях с небольшим количеством партнеров может оказаться практически неосуществимым, чтобы руководитель аудиторского задания не участвовал в выборе лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. В тех случаях, когда индивидуально практикующие специалисты или малые аудиторские организации выявляют необходимость проверки контроля качества выполнения задания, могут быть привлечены на договорной основе сторонние лица надлежащей квалификации. В качестве альтернативы некоторые индивидуально практикующие специалисты или малые аудиторские организации могут счесть целесообразным использовать для проведения проверки качества выполнения задания другие организации. Когда аудиторская организация привлекает по договору сторонних лиц надлежащей квалификации, применяются требования пунктов 39–41 и рекомендации пунктов A47–A48.

Особенности аудиторских организаций государственного сектора

A51. В государственном секторе назначаемый в установленном законом порядке аудитор (например, Генеральный аудитор или иное лицо, обладающее соответствующей квалификацией и назначаемое от имени и по поручению Генерального аудитора) может выступать в роли, аналогичной той, которую исполняет руководитель аудиторского задания и нести всю полноту ответственности за проведение аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, если это применимо, выбор

лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, осуществляется с учетом требования в независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективную оценку.

Расхождения во мнениях (см. пункт 43)

- A52. Эффективные процедуры способствуют выявлению разногласий во мнениях на ранних стадиях, дают четкие указания по предпринимаемым дальнейшим шагам и требуют документирования принятых решений по разногласиям во мнениях и применения сделанных выводов.
- A53. Процедуры по разрешению таких разногласий могут включать проведение консультаций с другим практикующим специалистом или организацией, либо с профессиональной организацией или с органом государственного регулирования.

Документация по заданию

Завершение формирования файла по заданию (см. пункт 45)

- A54. Предельные сроки завершения формирования файла по заданию по некоторым особым видам заданий могут устанавливаться законами или нормативными актами. Если предельные сроки законами или нормативными актами не установлены, пункт 45 требует от аудиторской организации установить такие предельные сроки, которые отражают необходимость своевременно завершить окончательное формирование файла по заданию. Например, в случае аудита предельный срок обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.
- A55. Когда два или более заключения выпускаются по информации, полученной из одной организации, политика и процедуры аудиторской организации в отношении предельных сроков формирования файла по заданию должны применяться отдельно к каждому отчету, как если бы оно составлялось в рамках отдельного задания. Например, это могут быть случаи, когда аудиторская организация сначала выпускает аудиторское заключение о финансовой информации компонента для целей консолидации группы, а затем аудиторское заключение о той же финансовой информации для обязательной финансовой отчетности.

Конфиденциальность, надежное хранение, целостность, доступность и возможность поиска документации по заданию (см. пункт 46)

- A56. Соответствующие этические требования устанавливают для сотрудников аудиторской организации обязанность всегда сохранять конфиденциальность информации, содержащейся в документации по заданию, за исключением случаев, когда конкретный клиент предоставил полномочия раскрыть информацию иному лицу, либо когда существует юридическая или профессиональная обязанность по раскрытию информации. Законы или нормативные акты могут накладывать на сотрудников аудиторской организации дополнительные обязанности по сохранению конфиденциальности клиентской информации, особенно, когда это касается персональных данных.
- A57. Независимо от того, составлена ли документация по заданию в бумажной форме, в электронной форме или на другом носителе, ее целостность, доступность или возможность отыскания исходных данных может оказаться под угрозой, если документация может быть изменена, дополнена или удалена без ведома аудиторской организации, или если документация может оказаться безвозвратно утрачена или повреждена. Следовательно, средства контроля, которые разрабатывает и внедряет аудиторская организация во избежание несанкционированного изменения или утраты документации по заданию, могут включать меры:
- возможности установления того, когда и кем была создана, изменена или проверена документация по заданию;
 - защита целостности информации на всех этапах выполнения задания, в особенности, когда имеет место совместный доступ к информации внутри аудиторской группы, а также когда информация пересылается третьим лицам через Интернет;
 - предупреждение внесения несанкционированных изменений в документацию по заданию;
 - предоставление доступа к документации по заданию членам аудиторской группы, а также иным уполномоченным лицам в той мере, в какой это необходимо для надлежащего исполнения ими своих обязанностей.

A58. Средства контроля, которые разрабатывает и внедряет аудиторская организация для сохранения конфиденциальности, надежного хранения, целостности, доступности и возможности поиска документации по заданию, могут включать:

- использование членами аудиторской группы пароля для ограничения доступа к электронной документации по заданию и предоставления его только авторизованным пользователям;
- применение надлежащих процедур резервного копирования электронной документации по заданию на соответствующих этапах в ходе выполнения задания;
- использование процедуры предоставления членам аудиторской группы соответствующего доступа к документации по заданию в начале аудиторского задания, работы с ними в ходе выполнения задания, и их упорядочивания по завершении выполнения задания;
- использование процедур по ограничению доступа, обеспечению надлежащей выдачи и конфиденциального хранения печатных копий документации.

A59. По практическим соображениям оригиналы бумажных документов можно сканировать для последующего включения в файл по заданию. В таких случаях процедуры аудиторской организации, призванные обеспечивать целостность, доступность, и возможность поиска документации, могут требовать от членов аудиторских групп:

- создавать сканированные копии, которые отражают все содержание оригиналов бумажных документов, включая рукописные подписи, ссылки и примечания;
- включать сканированные копии в состав дела по заданию и по мере необходимости присваивать им индексы и подтверждать соответствующими подписями;
- обеспечивать при необходимости возможность извлечения и распечатывания отсканированных копий.

Могут существовать правовые, нормативные или иные основания для хранения аудиторской организацией оригиналов бумажных документов, которые были сканированы.

Хранение документации по заданию (см. пункт 47)

A60. Задачи аудиторской организации по хранению документации по заданию и сроки ее хранения варьируются в зависимости от характера задания и конкретных обстоятельств: например, нужна ли документация по заданию для того, чтобы обеспечить накопление информации по вопросам, которые будут иметь значение для выполнения последующих заданий. Сроки хранения могут также зависеть от прочих факторов, таких как наличие в местном законодательстве или нормативных актах конкретных предписаний по срокам хранения документации по заданиям либо наличие общепринятых сроков хранения документов в данной юрисдикции, в отсутствие конкретных правовых или нормативных требований.

A61. Сроки хранения обычно составляют для документов аудиторских заданий - не менее пяти лет с даты аудиторского заключения или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если последнее было подписано позднее.

A62. Процедуры, которые устанавливает аудиторская организация для хранения документации по заданию, включают те, которые позволяют обеспечить выполнение требования пункта 47 в течение всего срока хранения, например:

- обеспечить возможность поиска документации по заданию и доступа к ним в течение всего периода хранения, особенно в случае электронной документации, поскольку применяемые информационные технологии с течением времени может модернизироваться или заменяться новой;
- обеспечить в необходимых случаях запись изменений, внесенных в документацию по заданию после завершения формирования соответствующих файлов;
- обеспечить возможность доступа и ознакомления с документами для уполномоченных сторонних лиц для целей контроля качества или для иных целей.

Право собственности на документацию по заданию

A63. За исключением случаев, прямо оговоренных законами или нормативными актами, документация по заданию является собственностью аудиторской организации. Аудиторская организация может по своему усмотрению раскрывать клиентам отдельные фрагменты или выдержки из

документации по заданию при условии, что такое раскрытие не ставит под угрозу обоснованность выполненных процедур или, в случае обеспечительных проверок, независимости аудиторской организации или ее сотрудников.

Мониторинг

Мониторинг политики и процедур контроля качества в аудиторской организации (см. пункт 48)

A64. Целью мониторинга соблюдения требований политики и процедур контроля качества является оценка:

- приверженности профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;
- того, была ли система контроля качества разработана надлежащим образом и была ли она эффективно внедрена;
- надлежащего применения политики и процедуры контроля качества, так что выпускаемые организацией или руководителями аудиторских заданий заключения всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

A65. Непрерывный анализ и оценка системы контроля качества включают следующие вопросы:

- анализ:
 - последних изменений в профессиональных стандартах и применимых правовых и нормативных требованиях и, если уместно, того, как они отражаются в политике и процедурах аудиторской организации;
 - письменного подтверждения соблюдения политики и процедур по обеспечению независимости;
 - непрерывного повышения квалификации, включая обучение;
 - решений, относящихся к принятию и продолжению отношений с клиентами и выполнению конкретных заданий;
- определение необходимых мер по устранению недостатков и совершенствованию системы, включая обеспечение обратной связи для изменения политики и процедур аудиторской организации, касающиеся повышение квалификации и обучение;
- доведение до соответствующих сотрудников организации информации о выявленных недостатках в системе, в степени понимания системы или соблюдения ее требований;
- последующие меры, принимаемые соответствующими сотрудниками аудиторской организации с целью оперативного внесения необходимых изменений в политику и процедуры контроля качества.

A66. Политика и процедуры в отношении периодичности инспектирования могут, например, устанавливать трехгодичный цикл. Способ организации цикла инспектирования, включая сроки отбора конкретных заданий, зависит от многих факторов, таких как:

- размер аудиторской организации;
- количество и географическое расположение офисов;
- результаты предшествующих процедур мониторинга;
- уровень полномочий как сотрудников, так и офисов (например, уполномочены ли отдельные офисы проводить инспектирование или полномочия на проведение инспектирования есть только у головного офиса);
- характер и сложность организационной структуры и осуществляемой деятельности аудиторской организации;
- риски, связанные с клиентами и заданиями аудиторской организации.

A67. Процесс инспектирования включает выбор отдельных заданий, причем некоторые из них могут быть выбраны без предварительного уведомления группы. При определении объема проводимых инспекций организация может учесть объем или выводы независимой внешней

программы инспектирования. Однако независимая внешняя программа инспектирования не является заменой собственной программы мониторинга аудиторской организации.

Особенности малых организаций

A68. В случае малых аудиторских организаций возможно, что выполнение процедур мониторинга придется выполнять лицам, которые отвечают за разработку и внедрение политики и процедур контроля качества аудиторской организации, или которые, возможно, участвуют в проведении проверки контроля качества задания по данному заданию. Организация с небольшим числом сотрудников может обратиться к стороннему лицу надлежащей квалификации или к другой организации и воспользоваться их услугами для проведения инспекции и прочих процедур мониторинга. Кроме того, аудиторская организация может договориться об объединении ресурсов с другими организациями, для содействия осуществлению мониторинга.

Информирование о недостатках (см. пункт 50)

A69. Отчеты о выявленных недостатках лицам, не являющимся руководителями соответствующих проверок, не обязательно должны содержать указание на конкретное рассматриваемое задание, хотя в некоторых случаях такое указание может потребоваться для надлежащего исполнения обязанностей лицами, не являющимися руководителями проверок.

Жалобы и заявления

Источник жалоб и заявлений (см. пункт 55)

A70. Жалобы и заявления (за исключением явно необоснованных) могут поступать как из самой организации, так и извне. Они могут подаваться сотрудниками организации, ее клиентами или иными третьими лицами. Они могут быть получены членами аудиторской группы или другими сотрудниками организации.

Политика и процедуры расследования (см. пункт 56)

A71. Политика и процедуры, установленные для расследования жалоб и заявлений, могут содержать требования, о том, что партнер, рассматривающий жалобу или заявление:

- обладает достаточным и надлежащим опытом;
- наделен соответствующими полномочиями в аудиторской организации;
- не был задействован при выполнении данного задания.

Партнер, рассматривающий жалобу или заявление, может при необходимости привлекать внутреннего юриста.

Особенности малых организаций

A72. В случаях аудиторских организаций с небольшим количеством партнеров может оказаться практически неосуществимым привлечение для надзора за ходом расследований партнера, который бы не участвовал в выполнении данного задания. Такие малые аудиторские организации и индивидуально практикующие специалисты могут для проведения расследований жалоб и заявлений воспользоваться услугами стороннего лица надлежащей квалификации или другой организации.

Документация системы контроля качества (см. пункт 57)

A73. Форма и содержание документации, подтверждающей функционирование элементов системы контроля качества, является предметом суждения и зависит от ряда факторов, включая следующие:

- размер аудиторской организации и количество офисов;
- характер и сложность организационной структуры и осуществляемой деятельности аудиторской организации.

Например, в крупных организациях для документирования таких вопросов, как подтверждение независимости, оценки результативности и результаты мероприятий по мониторингу, могут использоваться электронные базы данных.

A74. Надлежащая документация по относящимся к мониторингу вопросам включает, например, отражение:

- процедуры мониторинга, включая процедуру отбора выполненных заданий для проведения инспекции;
- результата оценки:
 - приверженности профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;
 - того, была ли система контроля качества разработана надлежащим образом и была ли она эффективно внедрена;
 - того, применяются ли надлежащим образом политика и процедуры контроля качества аудиторской организации, так что выпускаемые организацией или руководителями проверок заключения всегда носят надлежащий характер с учетом конкретных обстоятельств;
- идентификации выявленных недостатков, оценки их воздействия и основания для определения того, следует ли принять дополнительные меры, и если да, то какие.

Особенности малых организаций

A75. Малые аудиторские организации могут применять менее формализованные методы для документирования систем контроля качества, такие как записи, выполненные вручную, контрольные перечни и формы.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 200
«ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА
В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА»

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает основные обязанности независимого аудитора при выполнении аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита. Так, он устанавливает основные цели независимого аудитора и разъясняет характер и объем аудиторских процедур, призванных сделать возможным достижение этих целей независимым аудитором. В настоящем стандарте также разъясняются сфера применения, роль и структура Международных стандартов аудита как источника права, он содержит требования, устанавливающие основные обязанности независимого аудитора, применимые ко всем видам аудита, включая важнейшую обязанность соблюдать Международные стандарты аудита. Далее по тексту для обозначения понятия «независимый аудитор» используется слово «аудитор».
2. Международные стандарты аудита излагаются в контексте проводимого аудитором аудита финансовой отчетности. В тех случаях, когда они применяются в ходе аудита иной финансовой информации прошедших периодов, их следует рассматривать с учетом специфики, продиктованной обстоятельствами конкретного задания. Международные стандарты аудита не рассматривают тех обязанностей аудитора, которые могут устанавливаться законами, нормативными актами или иными источниками права, например, в связи с размещением ценных бумаг среди неопределенного круга лиц. Такие обязанности могут отличаться от установленных в Международных стандартах аудита. Поэтому, хотя определенные аспекты Международных стандартов аудита могут оказаться полезными для аудитора в таких обстоятельствах, это не избавляет его от ответственности обеспечить выполнение всех соответствующих обязанностей аудитора, предусмотренных законами, нормативными актами и профессиональными инструкциями.

Аудит финансовой отчетности

3. Назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой отчетности общего назначения отчетности это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами (см. пункт A1).
4. Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Международные стандарты аудита не накладывают каких-либо обязанностей на руководство организации или на лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не подменяют собой законодательные и нормативные акты, которыми эти обязанности устанавливаются. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Такой аудит финансовой отчетности

организации не освобождает ее руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты А2–А11).

5. Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер (см. пункты А28–А52).
6. Как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке воздействия на аудит выявленных искажений и воздействия на финансовую отчетность неисправленных искажений, если таковые имеются, аудитор применяет принцип существенности¹. Обычно искажения, включая пропуски, считаются существенными, если можно обоснованно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на соответствующие экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Суждения о существенности выносятся с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от понимания аудитором потребностей в финансовой информации конкретных пользователей финансовой отчетности, а также от размера или от характера того или иного искажения или от сочетания обоих этих факторов. Аудиторское мнение касается финансовой отчетности в целом, поэтому аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом.
7. В Международных стандартах аудита содержатся цели, требования, рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы, которые призваны помочь аудитору получить разумную уверенность. При планировании и проведении аудита Международные стандарты аудита требуют от аудитора применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма, а также:
 - выявлять и оценивать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, основываясь на понимании аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации;
 - получать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, свидетельствующих о наличии или отсутствии существенных искажений, при помощи разработки и внедрения соответствующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;
 - формировать мнение об аудируемой финансовой отчетности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств.
8. Итоговые формулировки мнения аудитора будут зависеть от применимой в данном случае концепции подготовки финансовой отчетности, а также от всех применимых законов или нормативных актов (см. пункты А12–А13).
9. В отношении вопросов, возникающих в результате проведения аудита, у аудитора могут также существовать некоторые иные обязанности по информированию и предоставлению отчетов перед пользователями, руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или перед сторонними по отношению к организации лицами. Эти обязанности могут устанавливаться Международными стандартами аудита либо применимыми законами или нормативными актами².

Дата вступления в силу

¹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» и МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

² См., например, МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» и МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 43

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Основные цели аудитора

11. При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:
- (a) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (b) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.
12. Во всех случаях, когда добиться разумной уверенности невозможно, а выражение мнения с оговоркой в аудиторском заключении в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался³ от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Определения

13. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения.
- (a) **Применимая концепция подготовки финансовой отчетности** – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.
 Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции:
 - (i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или
 - (ii) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Ожидается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.
 Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii).
 - (b) **аудиторские доказательства** – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию. Для целей Международных стандартов аудита:
 - (i) **достаточность аудиторских доказательств** – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки

³ В Международных стандартах аудита применяется только термин «отказ от задания»

аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств;

- (ii) надлежащий характер аудиторских доказательств – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение.
- (c) Аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение. Аудиторский риск представляет собой функцию рисков существенного искажения и риска необнаружения.
- (d) Аудитор – лицо или лица, проводящие аудит, обычно руководитель задания или другие члены аудиторской группы, либо в соответствующих случаях – организация. Если в конкретном МСА в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется термин «руководитель задания», а не термин «аудитор». Под терминами «руководитель задания» и «организация» в соответствующих случаях подразумеваются эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
- (e) Риск необнаружения – риск, заключающийся в том, что в результате выполнения аудитором процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не будет обнаружено существующее искажение, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями.
- (f) Финансовая отчетность – структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующие примечания, предназначенное для информирования об экономических ресурсах и обязательствах организации на определенный момент или изменениях в них за период в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат основные принципы учетной политики и прочую пояснительную информацию. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к отдельному отчету в составе финансовой отчетности.
- (g) Финансовая информация прошедших периодов – представленная в виде финансовых показателей информация относительно конкретной организации, полученная главным образом из ее системы бухгалтерского учета, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом.
- (h) Руководство – лицо или лица с обязанностями высшего управленческого персонала, ответственного за ведение организацией ее деятельности. Применительно к некоторым организациям в ряде юрисдикций руководство также включает некоторых или всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, исполнительных членов коллегиального органа управления или руководителя-собственника.
- (i) Искажение – расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок.

Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных аспектах состояние дел в организации, или о том, дает ли она правдивое и достоверное представление о нем, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению аудитора, необходимы для того, чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно во всех существенных аспектах или давала правдивое и достоверное представление;
- (j) Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит, – допущение о том, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное

управление, как осознают, так и подтверждают, что на них возложены следующие обязанности, которые имеют принципиальное значение для проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, то есть они несут ответственность:

- (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;
- (ii) функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (iii) предоставление аудитору:
 - a. доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая значима для подготовки финансовой отчетности, например, данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;
 - b. дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;
 - c. неограниченной возможности взаимодействия с лицами внутри организации, у которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

В случае использования концепции достоверного представления приведенный выше пункт (i) может быть сформулирован следующим образом: «за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности» или «за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности».

Ссылка на «основополагающее допущение» также подразумевает «основополагающее допущение, относящееся к ответственности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит».

- (k) Профессиональное суждение – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного аудиторского задания.
- (l) Профессиональный скептицизм – установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.
- (m) Разумная уверенность в контексте – проведения аудита финансовой отчетности высокая – степень уверенности, но не абсолютная уверенность.
- (n) Риск существенного искажения – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом:
 - (i) неотъемлемый риск – установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля подверженность предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями;
 - (ii) риск средств контроля – риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в

совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.

- (о) лица, отвечающие за корпоративное управление, – лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях в ряде юрисдикций в состав лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут входить представители руководства, например, исполнительные директора, являющиеся членами управляющего совета организации частного или государственного сектора, или руководитель-собственник.

Требования

Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности

- 14. Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности (см. пункты А14–А17).

Профессиональный скептицизм

- 15. Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена (см. пункты А18–А22).

Профессиональное суждение

- 16. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты А23–А27).

Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск

- 17. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора (см. пункты А28–А52).

Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

Соблюдение Международных стандартов аудита, имеющих отношение к конкретному аудиторскому заданию

- 18. Аудитор должен соблюдать все Международные стандарты аудита, являющиеся значимыми для конкретного аудиторского задания. Тот или иной МСА является значимым для конкретного аудиторского задания, если этот стандарт уже действует, и имеются те обстоятельства, которые рассматриваются в этом стандарте (см. пункты А53–А57).
- 19. Чтобы понимать цели того или иного стандарта и надлежащим образом применять его требования, аудитор должен понимать текст этого стандарта в целом, в том числе руководство по его применению и прочие пояснительные материалы (см. пункты А58–А66).
- 20. Если аудитор не выполнил все требования настоящего стандарта и всех остальных МСА, являющихся значимыми для конкретного аудита, он не может заявлять о соблюдении Международных стандартов аудита в своем аудиторском заключении.

Цели, заявленные в каждом МСА

- 21. Для полного достижения всех целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все цели, заявленные в конкретных значимых МСА, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами с тем, чтобы (см. пункты А67–А69):
 - (а) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита (см. пункт А70);

- (b) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности (см. пункт А71).

Соблюдение значимых требований

22. С учетом изложенного в пункте 23 аудитор должен соблюдать каждое отдельное требование конкретного стандарта, за исключением случаев, когда в обстоятельствах конкретного аудита:
- (a) весь этот стандарт не является значимым;
 - (b) конкретное требование не является значимым, поскольку оно является условным, а соответствующее условие отсутствует (см. пункты А72–А73).
23. В исключительных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования конкретного стандарта. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна (см. пункт А74).

Цель не достигается

24. Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами). Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230⁴ (см. пункты А75–А76).

⁴ МСА 230 «Аудиторская документация», пункт 8(с)

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудит финансовой отчетности

Рамки аудита (см. пункт 3)

- A1. Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такое мнение характерно для всех фактов аудита финансовой отчетности. Таким образом, аудиторское мнение не подтверждает, к примеру, будущую жизнеспособность организации или то, насколько результативными и действенными оказались усилия руководства по ведению дел организации. Тем не менее в некоторых юрисдикциях применимые законы или нормативные акты могут требовать от аудитора формулировать мнения по некоторым прочим вопросам, таким как действенность системы внутреннего контроля или последовательность представления информации в отдельном отчете руководства и в финансовой отчетности. Хотя Международные стандарты аудита содержат требования и рекомендации по данным вопросам в той степени, в какой эти вопросы имеют отношение к формулированию мнения о финансовой отчетности, аудитору придется выполнить дополнительную работу, если от него потребуется исполнить дополнительные обязанности и представить такие мнения.

Подготовка финансовой отчетности (см. пункт 4)

- A2. Обязанности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно финансовой отчетности могут устанавливаться законами или нормативными актами. Тем не менее, объем таких обязанностей или способ их описания могут отличаться в различных юрисдикциях. Несмотря на эти отличия, основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание и понимание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, того, что они отвечают:
- (a) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;
 - (b) за такой внутренний контроль, который руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, определяют как необходимый для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки;
 - (c) предоставление аудитору:
 - (i) доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;
 - (ii) дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;
 - (iii) неограниченной возможности взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.
- A3. Подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует:
- определения применимой концепции подготовки финансовой отчетности с учетом всех соответствующих законов или нормативных актов;
 - собственно подготовки финансовой отчетности в соответствии с этой концепцией;
 - включения исчерпывающего описания этой концепции в финансовую отчетность.

Подготовка финансовой отчетности требует от руководства вынесения суждения для расчета оценочных значений, которые были бы разумны в конкретных обстоятельствах, а также избрания и применения соответствующей учетной политики. Эти суждения выносятся в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

- A4. Финансовая отчетность может готовиться в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:
- общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей (такова «финансовая отчетность общего назначения»);
 - потребностей в финансовой информации конкретных пользователей (такова «финансовая отчетность специального назначения»).
- A5. Соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто включает либо стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, либо законодательные или нормативные требования. В некоторых случаях концепция подготовки финансовой отчетности может включать как стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, так и законодательные или нормативные требования. Рекомендации по применению применимой концепции подготовки финансовой отчетности могут содержаться в иных источниках. В некоторых случаях соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности может включать такие иные источники или даже может состоять лишь из таких источников. Эти иные источники могут включать:
- соответствующие правовые или этические требования, включая законодательные акты, регламенты, судебные решения, а также документы, отражающие обязанности соблюдения профессиональной этики в сфере учета и отчетности;
 - имеющие различный законотворческий уровень аналитические материалы в сфере учета и отчетности, выпускаемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
 - имеющие различный правовой уровень полемические материалы по наиболее острым вопросам учета и отчетности, публикуемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
 - широко признанные и наиболее часто применяемые приемы профессиональной практики как отраслевого, так и общего характера;
 - профессиональную литературу на тему учета и отчетности.

При возникновении коллизий между концепцией подготовки финансовой отчетности и источниками, из которых можно почерпнуть рекомендации по ее применению, либо непосредственно между источниками, которые собственно и описывают данную концепцию подготовки финансовой отчетности, наибольшую силу имеет источник наиболее высокого правового уровня.

- A6. Форма и содержание финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Хотя концепция не может детально описывать порядок учета и раскрытия информации по всем операциям или событиям, она обычно содержит достаточно широкие принципы, опираясь на которые можно выработать и применять такую учетную политику, которая соответствует основным понятиям, лежащим в основе требований данной концепции.
- A7. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Те концепции подготовки финансовой отчетности, которые включают в основном стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые органом, признанным или уполномоченным устанавливать стандарты для применения организациями при подготовке финансовой отчетности общего назначения, часто имеют целью достижение достоверного представления, например, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпускаемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).
- A8. Кроме того, требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяется и перечень документов, составляющих полный комплект финансовой отчетности. Во многих случаях концепцией предусматривается, что финансовая отчетность должна предоставлять информацию о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации. Для таких концепций полный комплект финансовой отчетности будет включать баланс; отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания. Для некоторых иных концепций подготовки финансовой

отчетности полный комплект финансовой отчетности может состоять лишь из одного единственного финансового отчета и соответствующих примечаний:

- в Международном стандарте финансовой отчетности для организаций государственного сектора (МСФГОС) «Финансовая отчетность на основе кассового метода учета», выпущенном Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций государственного сектора, например, устанавливается, что при подготовке финансовой отчетности организацией государственного сектора в соответствии с этим МСФГОС основным финансовым отчетом является отчет о денежных поступлениях и выплатах;
- другие примеры единственного финансового отчета, каждый из которых будет включать соответствующие примечания:
 - баланс;
 - отчет о прибылях и убытках или отчет о результатах деятельности;
 - отчет о нераспределенной прибыли;
 - отчет о движении денежных средств;
 - отчет об активах и обязательствах, не включающий собственный капитал;
 - отчет об изменениях в собственном капитале;
 - отчет о выручке и расходах;
 - отчет о результатах деятельности по видам продукции.

A9. Документом, устанавливающим требования и содержащим рекомендации по вопросам определения приемлемости той или иной применимой концепции подготовки финансовой отчетности, является стандарт МСА 210⁵. Особые случаи, когда финансовая отчетность готовится в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800⁶.

A10. Ввиду особой значимости основополагающих допущений для проведения аудита, перед принятием предложения о выполнении задания аудитор необходимо получить подтверждение от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, того факта, что они подтверждают и осознают, что на них возложены соответствующие обязанности, описанные в пункте A2⁷.

Особенности аудита в государственном секторе

A11. Задание аудитора на проведение аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора могут быть шире, чем при аудите финансовой отчетности иных организаций. В результате основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства, на соблюдении которого строится проведение аудита финансовой отчетности организации государственного сектора, может включать дополнительные обязанности, такие как обязанность совершать сделки и вести дела в соответствии с законом, регламентом или иным источником права.⁸

Форма аудиторского мнения (см. пункт 8)

A12. Выражаемое аудитором мнение призвано дать ответ на вопрос о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Однако форма аудиторского мнения будет зависеть от соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и всех применимых законов или нормативных актов. Большинство концепций подготовки финансовой отчетности включают требования, относящиеся к представлению финансовой отчетности; для таких концепция

⁵ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а)

⁶ МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 8

⁷ МСА 210, пункт 6(б)

⁸ См пункт A57

подготовки финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности включает *представление*.

- A13. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией достоверного представления, как обычно и происходит в случае финансовой отчетности общего назначения, то мнение, которое требуется Международными стандартами аудита, призвано дать ответ, представлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверно или дает ли она правдивое и достоверное представление. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия, требуемое мнение призвано дать ответ, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с данной концепцией. Если явно не оговаривается иное, упоминания аудиторского мнения в Международных стандартах аудита охватывают обе формы аудиторского мнения.

Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности (см. пункт 14)

- A14. Аудитор находится в сфере действия соответствующих этических требований, включая требования по обеспечению независимости, которые относятся к проведению аудита финансовой отчетности. Соответствующие этические требования обычно включают части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности, в совокупности с более строгими требованиями национального законодательства.
- A15. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, имеющие непосредственное отношение к деятельности аудитора при проведении аудита финансовой отчетности, и задает концептуальные рамки для применения этих принципов. Основопологающие принципы, соблюдение которых требуется от аудитора в соответствии с Кодексом СМСЭБ:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ содержит иллюстративные примеры того, как эти концептуальные основы должны применяться в тех или иных ситуациях.

- A16. При проведении аудита общественный интерес состоит в том, чтобы аудитор был независим от организации, которую он проверяет, и поэтому Кодекс СМСЭБ содержит такое требование. Независимость описывается в Кодексе СМСЭБ как охватывающая и независимость мышления, и независимость в публичных действиях. Независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение. Независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма.
- A17. Обязанности аудиторской организации по установлению и поддержанию системы внутреннего контроля проводимого аудита описываются в Международном стандарте контроля качества (МСКК) 1⁹ или в не менее строгих требованиях национального законодательства¹⁰. Обязанности аудиторской организации по внедрению политики и процедур, призванных обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что как сама организация, так и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, включая требования, относящиеся к независимости, определяются в МСКК 1¹¹. Обязанности руководителя задания относительно соответствующих этических требований устанавливаются в МСА 220. Они включают поддержание бдительности путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении свидетельств несоблюдения

⁹ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»

¹⁰ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 2

¹¹ МСКК 1, пункты 20–25

соответствующих этических требований членами аудиторской группы, выбор надлежащих мер реагирования в случаях, когда руководителю задания становится известно о фактах, свидетельствующих о несоблюдении членами аудиторской группы соответствующих этических требований, а также формирование вывода о соблюдении тех требований обеспечения независимости, которые применяются к конкретному заданию¹². В МСА 220 признается, что аудиторская группа при выполнении соответствующих обязанностей в отношении процедур контроля качества, применимых к конкретному заданию, вправе полагаться на внутрифирменную систему контроля качества, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход.

Профессиональный скептицизм (см. пункт 15)

A18. Профессиональный скептицизм включает поддержание бдительности в отношении, например:

- аудиторских доказательств, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам;
- информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств;
- обстоятельств, которые могут указывать на возможные недобросовестные действия;
- обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным Международными стандартами аудита.

A19. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита необходимо, если аудитор, например, должен снизить риски:

- недооценки необычных обстоятельств;
- чрезмерных обобщений при подготовке выводов из аудиторских наблюдений;
- использования ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур и оценке их результатов.

A20. Профессиональный скептицизм необходим для решающей оценки аудиторских доказательств. Это включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Это также включает рассмотрение вопроса о том, насколько достаточными и надлежащими могут оказаться собранные аудиторские доказательства в свете конкретных обстоятельств, например, в случае, когда имеют место факторы риска недобросовестных действий, и лишь один документ, который по своей природе не исключает возможность подделки, является единственным доказательством, подтверждающим существенную сумму в финансовой отчетности.

A21. За исключением случаев, когда у аудитора есть основания для уверенности в обратном, он может считать записи и документы подлинными. Тем не менее, аудитор должен проанализировать надежность информации, которую предполагается использовать в качестве аудиторского доказательства¹³. В случаях сомнения в надежности информации или выявления признаков возможных недобросовестных действий (например, если обстоятельства, выявленные при проведении аудита, заставляют аудитора полагать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что те или иные положения документа могли быть сфальсифицированы) Международные стандарты аудита требуют от аудитора провести дополнительное исследование и определить, какие изменения или дополнения к аудиторским процедурам необходимы для разрешения такой ситуации¹⁴.

A22. Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время наличие мнения о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны, не освобождает аудитора от необходимости

¹² МСА 220, пункты 9–12

¹³ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункты 7–9

¹⁴ МСА 240, пункт 13; МСА 500, пункт 11, МСА 505 «Внешние подтверждения», пункты 10–11 и 16

сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

Профессиональное суждение (см. пункт 16)

- A23. При организации надлежащего проведения аудита важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и Международных стандартов аудита и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применять профессиональное суждение при принятии решений по следующим вопросам:
- существенность и аудиторский риск;
 - характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для выполнения требований Международных стандартов аудита и сбора аудиторских доказательств;
 - оценка того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, а также того, не следует ли предпринять дополнительные меры для достижения основных целей Международных стандартов аудита и, таким образом, основополагающих целей аудитора;
 - оценка суждений руководства при применении соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
 - подготовка выводов, основанных на собранных аудиторских доказательствах, например, оценка разумности оценочных значений, рассчитанных руководством при подготовке финансовой отчетности.
- A24. Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже являются подспорьем в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.
- A25. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Проведение консультаций по трудным или спорным вопросам в ходе проведения аудита как в рамках аудиторской группы, так и с участием членов аудиторской группы и иных специалистов соответствующего уровня внутри аудиторской организации или вне ее, как того требует стандарт МСА 220¹⁵, призвано оказать помощь аудитору в выработке информированных и разумных суждений.
- A26. Полученное профессиональное суждение можно оценить на основании того, отражает ли оно грамотное применение принципов аудита и бухгалтерского учета, а также того, соответствует ли и согласуется ли оно с известными аудитору вплоть до даты аудиторского заключения конкретными фактами и обстоятельствами.
- A27. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего аудита. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении от аудитора требуется готовить такую аудиторскую документацию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудита, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе проведения аудита¹⁶. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного аудита или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.

Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск (см. пункты 5 и 17)

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

¹⁵ МСА 220, пункт 18

¹⁶ МСА 230, пункт 8

- A28. Для обоснования аудиторского мнения и заключения необходимы аудиторские доказательства. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате применения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Тем не менее они могут также включать информацию, полученную из иных источников, таких как предыдущие задания (при условии, что аудитор установил, что после выполнения предыдущего задания не имели место такие изменения, которые могут затронуть ее значимость для текущего задания¹⁷) или внутрифирменные процедуры контроля качества для целей рассмотрения предложений от новых клиентов и продолжения отношений с существующими клиентами. В дополнение к другим источникам внутри и вне организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета организации. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве аудиторских доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая поддерживает и подтверждает предположениями руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предположениям. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрошенные данные) используется аудитором и, следовательно, также является аудиторскими доказательствами. Работа аудитора по выработке аудиторского мнения по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств.
- A29. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, скорее всего, понадобится), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше их понадобится). Однако получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.
- A30. Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств испытывает на себе влияние их источника и их характера и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.
- A31. Вопрос о том, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и таким образом дать возможность аудитору сделать разумные выводы, которые он смог бы положить в основу соответствующего аудиторского мнения, является вопросом профессионального суждения. Дополнительные требования и дополнительные разъяснения по вопросам сбора аудитором на протяжении всего аудита достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств содержатся в стандарте МСА 500.

Аудиторский риск

- A32. Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения. Оценка рисков основывается на призванных получить необходимую для этой цели информацию аудиторских процедурах и собранных на протяжении всего аудита аудиторских доказательствах. Оценка рисков скорее относится к сфере профессионального суждения, чем к вопросам, которые поддаются точному измерению.
- A33. Для целей Международных стандартов аудита аудиторский риск не включает риск того, что аудитор может выразить мнение, что финансовая отчетность существенно искажена, в то время как она таковой не является. Этот риск обычно незначителен. Кроме того, аудиторский риск представляет собой сугубо техническое понятие, относящееся собственно к процессу проведения аудита; он не охватывает бизнес-риски аудитора, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с аудитом финансовой отчетности.

¹⁷ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 9

Риски существенного искажения

А34. Риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:

- на уровне финансовой отчетности в целом;
- на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

А35. Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом обозначают такие риски существенного искажения, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок.

А36. Риски существенного искажения на уровне предпосылок оцениваются для того, чтобы определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, необходимых для получения достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств. Эти доказательства позволяют аудитору выразить мнение по финансовой отчетности на приемлемо низком уровне аудиторского риска. Для решения задачи оценки рисков существенного искажения аудиторы пользуются разными приемами. Так, например, для того, чтобы выйти на приемлемый уровень риска необнаружения, аудитор может воспользоваться моделированием, при котором общие связи между отдельными компонентами аудиторского риска будут представлены в математических терминах. Некоторые аудиторы считают такое моделирование полезным на стадии планирования аудиторских процедур.

А37. Риски существенного искажения на уровне предпосылок состоят из двух компонентов: неотъемлемый риск и риск средств контроля. Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски организации; они существуют независимо от аудита финансовой отчетности.

А38. Неотъемлемый риск по одним предпосылкам и соответствующим им видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации бывает выше, чем по другим. Например, он может быть выше для сложных вычислений или для счетов, состоящих из сумм, полученных из оценочных значений, которые подвержены значительной неопределенности расчетных оценок. На неотъемлемый риск могут оказывать влияние и внешние обстоятельства, приводящие к возникновению бизнес-рисков. Например, в результате развития новых технологий какой-либо продукт может морально устареть, что приведет к тому, что оценка его запасов может оказаться завышенной. На неотъемлемый риск, относящийся к конкретной предпосылке, могут оказывать влияние также и те факторы в организации и ее окружающей среде, которые относятся к нескольким или всем видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. Такие факторы могут включать, например, недостаточность рабочего капитала для продолжения операционной деятельности или упадок в той или иной отрасли, характеризующийся большим количеством банкротств среди организаций отрасли.

А39. Риск средств контроля является функцией действенности проектирования, внедрения и поддержания в рабочем состоянии руководством организации средств ее внутреннего контроля, призванных противостоять выявленным рискам, угрожающим достижению тех целей организации, которые имеют отношение к подготовке финансовой отчетности организации. Однако, как бы хорошо ни были спроектированы и внедрены средства внутреннего контроля, они могут лишь снизить, но не устранить риски существенного искажения в финансовой отчетности вследствие неотъемлемых ограничений внутреннего контроля. К ним относятся, например, возможность человеческих ошибок и просчетов или обхода средств контроля в результате сговора или неудачного управленческого решения, отменяющего действие средств контроля. Таким образом, некоторый риск средств контроля будет существовать всегда. Международные стандарты аудита предусматривают условия, при которых аудитор должен или может проверять операционную эффективность средств внутреннего контроля при определении природы, сроков и объема проводимых процедур проверки по существу¹⁸.

А40. Международные стандарты аудита обычно не рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля в отдельности, а сводят их воедино в категорию «рисков существенного искажения». Тем не менее аудитор вправе оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля либо в отдельности, либо в совокупности – в зависимости от его предпочтений в области техники или методологии проведения аудита, а также от практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может

¹⁸ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 7–17

выражаться в количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться.

- A41. Требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок содержатся в МСА 315 (пересмотренном).

Риск необнаружения

- A42. Для заданного уровня аудиторского риска соответствующий приемлемый уровень риска необнаружения имеет обратное соотношение с оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок. Например, чем больше, по мнению аудитора, риски существенного искажения, тем меньше риск необнаружения, который может быть принят, и, следовательно, тем более убедительными должны быть аудиторские доказательства, требующиеся аудитору.

- A43. Риск необнаружения относится к характеру, срокам и объему аудиторских процедур, определенных аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Таким образом, он представляет собой функцию эффективности аудиторской процедуры и ее применения аудитором. Такие мероприятия, как:

- соответствующее планирование;
- надлежащее включение сотрудников в аудиторскую группу;
- применение профессионального скептицизма;
- надзор за ходом аудита и пересмотр выполненной аудиторской работы,

помогают повысить эффективность аудиторской процедуры и ее применения и снизить шансы, что аудитор может избрать ненадлежащую аудиторскую процедуру, неверно применить надлежащую аудиторскую процедуру или неверно истолковать результаты аудиторской процедуры.

- A44. Требования и разъяснения по вопросам планирования аудита финансовой отчетности и реагирования аудитора на оцененные риски содержатся в стандартах МСА 300¹⁹ и МСА 330. Вследствие неотъемлемых ограничений аудита риск необнаружения можно лишь снизить, но не устранить. Следовательно, некоторый риск необнаружения будет существовать всегда.

Неотъемлемые ограничения аудита

- A45. От аудитора не ожидают, и он не в состоянии снизить аудиторский риск до нуля и, следовательно, не может получить полную определенность относительно того, что финансовая отчетность свободна от существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. Причина в том, что в каждом аудиторском задании присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер. Эти неотъемлемые ограничения аудита могут возникать вследствие:

- природы финансовой отчетности;
- характера аудиторских процедур;
- необходимости проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену.

Природа финансовой отчетности

- A46. Подготовка финансовой отчетности включает суждение руководства при применении требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации к фактам и обстоятельствам организации. Кроме того, многие статьи финансовой отчетности предполагают принятие субъективных решений или оценок либо некоторую степень неопределенности, и тогда может иметь место целый ряд приемлемых толкований или суждений, которые можно будет вынести. Следовательно, некоторые статьи финансовой отчетности подвержены некоему неотъемлемому уровню изменчивости, которую нельзя устранить применением дополнительных аудиторских

¹⁹ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»

процедур. Например, такое часто происходит с некоторыми оценочными значениями. Тем не менее Международные стандарты аудита требуют от аудитора обращать особое внимание на обоснованность оценочных значений в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и соответствующее раскрытие информации, а также на качественные аспекты применяемых методов бухгалтерского учета организации, включая признаки возможной предвзятости в суждениях руководства²⁰.

Характер аудиторских процедур

А47. Существуют практические и юридические ограничения возможностей аудитора по получению аудиторских доказательств. Например:

- Существует возможность того, что руководство или иные лица не смогут предоставить – намеренно или ненамеренно – полную информацию, значимую для подготовки финансовой отчетности, либо информацию, которую запросил аудитор. Следовательно, аудитор не может быть уверен в полноте информации, хотя он провел соответствующие аудиторские процедуры для того, чтобы добиться определенности относительно того, что вся значимая информация была получена.
- Недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие. Таким образом, аудиторские процедуры, используемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении намеренного искажения, которое связано, например, со сговором для фальсификации документации, что может привести к тому, что аудитор будет воспринимать аудиторские доказательства как подлинные, в то время как они таковыми не являются. Аудитор не только не обладает навыками эксперта по установлению подлинности документов, но от него и не ожидают обладания такими навыками.
- Проведение аудита не является проведением официального расследования предполагаемого правонарушения. Следовательно, аудитор не имеет соответствующих юридических полномочий, таких как право проведения обыска, которые могут оказаться необходимыми для проведения такого расследования.

Своевременность финансовой отчетности и баланс между выгодами и затратами

А48. Такие проблемы, как трудность, недостаток времени или высокая стоимость сами по себе являются оправданием для того, чтобы аудитор отказался от проведения такой аудиторской процедуры, альтернативы которой не существует, или для того, чтобы он довольствовался менее убедительными аудиторскими доказательствами. Выделению достаточного количества времени и ресурсов на проведение аудита способствует надлежащее планирование. Несмотря на это, значимость информации и, следовательно, ее ценность имеют тенденцию уменьшаться с течением времени, и возникает необходимость нахождения баланса между надежностью информации и затратами на ее получение. Это отражено в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности (см., например, «*Концептуальную основу подготовки и представления финансовой отчетности*» СМСФО). Таким образом, существуют ожидания пользователей финансовой отчетности, что аудитор сформирует мнение о финансовой отчетности в разумные сроки и за разумную цену, что означает признание того факта, что было бы практически неосуществимо пытаться охватить всю информацию, которая может существовать, или исчерпывающе исследовать каждый вопрос, основываясь на допущении, что информация ошибочна или недобросовестно использована, до тех пор, пока не будет доказано обратное.

А49. Следовательно, аудитору необходимо:

- планировать проведение аудита, чтобы он был проведен наиболее эффективным способом;
- направлять больше усилий при проведении аудита на проверку тех областей, в которых, как ожидается, с наибольшей вероятностью могут существовать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, и, следовательно, направлять меньше усилий на проверку остальных областей;

²⁰ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» и МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 12

- пользоваться тестированием и иными способами исследования генеральных совокупностей на предмет искажений.
- A50. В свете подходов, описанных в пункте А49, Международные стандарты аудита содержат требования к организации планирования и проведения аудита и требуют от аудитора, помимо прочего:
- иметь обоснование для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок путем выполнения процедур оценки рисков и иных связанных с этим действий²¹;
 - применять тестирование и другие способы исследования генеральных совокупностей таким образом, чтобы быть в состоянии получать разумные обоснования для формирования выводов о той или иной генеральной совокупности²².

Прочие вопросы, оказывающие воздействие на неотъемлемые ограничения аудита

- A51. В контексте некоторых предпосылок или предметных областей потенциальное воздействие неотъемлемых ограничений способности аудитора выявлять существенные искажения приобретает особое значение. Такие предпосылки или предметы задания включают в себя следующее:
- недобросовестные действия, особенно недобросовестные действия с участием высшего руководства или путем сговора (см. также МСА 240);
 - существование и полнота отношений связанных сторон и операций (см. также МСА 550²³);
 - случаи несоблюдения законов и нормативных актов (см. также МСА 250²⁴).
 - будущие события или условия, которые могут повлиять на непрерывность деятельности организации (см. также МСА 570²⁵).

В соответствующих Международных стандартах аудита описаны конкретные аудиторские процедуры, призванные оказать помощь в снижении уровня негативного воздействия неотъемлемых ограничений.

- A52. Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неустранимый риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если проведение аудита должным образом спланировано и проходит в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, последующее обнаружение существенного искажения финансовой отчетности, допущенного вследствие недобросовестных действий или ошибки, само по себе не означает, что аудит не удалось провести в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако существование неотъемлемых ограничений аудита не является оправданием того, чтобы аудитор мог довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами. Определение того, выполнил ли аудитор задание в соответствии с Международными стандартами аудита, производится на основании того, какие аудиторские процедуры он применил в конкретных обстоятельствах, насколько достаточными и надлежащими оказались собранные в результате аудиторские доказательства, а также насколько соответствующим оказалось аудиторское заключение, основанное на оценке собранных доказательств, в свете достижения основных целей аудитора.

Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

Характер Международных стандартов аудита (см. пункт 18)

- A53. Международные стандарты аудита, взятые в целом, обеспечивают нормативы аудиторской работы по достижению основных целей аудитора. Международные стандарты аудита описывают основные обязанности аудитора, а также иные действия аудитора, имеющие значение для применения этих обязанностей к конкретным темам.

²¹ МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–10

²² МСА 330; МСА 500, МСА 520 «Аналитические процедуры» МСА 530 «Аудиторская выборка»

²³ МСА 550 «Связанные стороны»

²⁴ МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

²⁵ МСА 570 «Непрерывность деятельности»

- A54. В Международных стандартах аудита всегда ясно обозначены сфера применения, дата вступления в силу и любые конкретные ограничения применимости того или иного стандарта. За исключением случаев, когда это прямо указано в соответствующем стандарте, аудитору разрешается применять тот или иной МСА до обозначенной в нем даты вступления в силу.
- A55. При проведении аудита в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита от аудитора может потребоваться выполнение требований законов или нормативных актов. Международные стандарты аудита не подменяют собой законодательные и нормативные акты, которыми регулируется проведение аудита финансовой отчетности. В случае если такие законы или нормативные акты отличаются от Международных стандартов аудита, проведение аудита лишь в соответствии с этими законами или нормативными актами не будет автоматически означать соблюдения Международных стандартов аудита.
- A56. Аудитор может также проводить аудит в соответствии как с Международными стандартами аудита, так и с аудиторскими стандартами конкретной юрисдикции или страны. В таких случаях в дополнение к соблюдению каждого МСА, относящегося к конкретному заданию, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур с целью соблюдения соответствующих стандартов данной юрисдикции или страны.

Особенности аудита в государственном секторе

- A57. Международные стандарты аудита применимы при проведении аудита в государственном секторе. Однако на обязанности аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие либо поручение на проведение конкретного аудита, либо обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права (такими как министерские распоряжения, политические требования правительства или резолюции законодательного органа власти), которые могут охватывать более широкую область применения, чем это предусматривается при аудите финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита. В Международных стандартах аудита эти дополнительные обязанности не рассматриваются. Они могут рассматриваться либо в документах Международной организации высших аудиторских органов или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.

Содержание Международных стандартов аудита (см. пункт 19)

- A58. В дополнение к целям и требованиям (требования описываются в Международных стандартах аудита при помощи глагола «должен»), каждый стандарт содержит соответствующие рекомендации в форме рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Он может также включать вводные материалы, задающие контекст, относящийся к надлежащему пониманию данного стандарта, и содержащие определения терминов. Таким образом, полный текст того или иного стандарта имеет непосредственное отношение к пониманию целей данного стандарта и к надлежащему применению соответствующих его требований.
- A59. В случае необходимости в рекомендациях по применению и прочих пояснительных материалах приводятся дальнейшие пояснения соответствующих требований того или иного стандарта и даются рекомендации по их выполнению. В частности, можно найти:
- поясняющие уточнения относительно значения того или иного требования и его области применения;
 - примеры процедур, которые могут оказаться уместными в данных конкретных обстоятельствах.

Хотя эти рекомендации по применению сами по себе не являются требованиями, они значимы для правильного применения соответствующих требований того или иного стандарта. Эти рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы могут также содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в том или ином стандарте.

- A60. Приложения составляют часть рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Назначение и предполагаемый порядок использования приложения поясняются в тексте соответствующего стандарта или в заголовочной и вводной части самого приложения.
- A61. Вводные материалы могут при необходимости содержать такие вопросы, как, например, пояснения относительно:

- назначения и области применения данного стандарта, включая описание того, как он соотносится с другими стандартами;
- предметной области данного стандарта;
- соответствующих обязанностей аудитора и иных лиц по отношению к предметной области данного стандарта;
- контекста, в котором устанавливается данный стандарт.

А62. В отдельном разделе того или иного МСА под заголовком «Определения» могут приводиться описания значений отдельных терминов для целей Международных стандартов аудита. Они призваны способствовать единству применения и толкования Международных стандартов аудита и не преследуют цель подменять собой определения, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей. За исключением случаев, когда говорится об обратном, эти термины сохраняют одни и те же значения по всему тексту Международных стандартов аудита. Полный список терминов, определенных в Международных стандартах аудита, приведен в «Словаре терминов», выпускаемым Международным советом по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в составе *«Сборника международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг»*. Он также содержит описания прочих терминов, встречающихся в Международных стандартах аудита, чтобы способствовать последовательности при толковании и переводе.

А63. Когда это уместно, в состав рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов в МСА включены дополнительные материалы, относящиеся к аудиту малых организаций и организаций государственного сектора. Эти дополнительные материалы способствуют применению соответствующих требований МСА в контексте аудита таких организаций. Тем не менее, в этих материалах ответственность аудитора не ограничивается применением и соблюдением лишь требований Международных стандартов аудита.

Особенности малых организаций

А64. Для целей определения особенностей проведения аудита в малых организациях термин «малая организация» означает организацию, которая как правило обладает такими качественными характеристиками, как:

- (a) сосредоточенность владения и управления организацией в руках небольшого числа лиц (как правило, одного лица – физического или юридического, которое владеет организацией, при условии, что этот владелец обладает соответствующими качественными характеристиками);
- (b) наличие одного или нескольких следующих признаков:
 - (i) простые или несложные операции;
 - (ii) упрощенное ведение бухгалтерского учета;
 - (iii) небольшое количество видов деятельности и продуктов, предлагаемых в рамках этих видов деятельности;
 - (iv) небольшое число средств внутреннего контроля;
 - (v) небольшое количество уровней управления, при этом руководители отвечают за широкий круг средств контроля;
 - (vi) малочисленный штат сотрудников, многие из которых выполняют широкий круг обязанностей.

Приведенный список этих качественных характеристик не является исчерпывающим, они могут относиться не только к малым организациям, и малым организациям не всегда присущи все эти характеристики.

А65. Включенные в Международные стандарты аудита особенности аудита в малых организациях разрабатывались прежде всего с расчетом на организации, ценные бумаги которых котируются на организованных рынках. Тем не менее, некоторые из этих особенностей могут оказаться полезными при проведении аудита отчетности в малых организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

- А66. В Международных стандартах аудита собственник малой организации, который участвует в повседневном управлении организацией, называется «руководитель-собственник».

Цели, заявленные в каждом конкретном МСА (см. пункт 21)

- А67. Каждый стандарт содержит одну или более целей, которые увязывают требования с основными целями аудитора. Эти цели в каждом стандарте предназначены для того, чтобы сосредоточить внимание аудитора на желательном результате Международных стандартов аудита и при этом дать достаточно подробные рекомендации, оказывающие помощь аудитору в следующих вопросах:
- понимание того, что следует выполнить и, если необходимо, какими средствами добиться выполнения этого;
 - принятие решения о необходимости дополнительных мер для достижения этих целей в конкретных обстоятельствах аудита.
- А68. Цели следует воспринимать в контексте основных целей аудитора, о которых говорится в пункте 11 настоящего стандарта. Как и в случае с основными целями аудитора, способность достичь той или иной конкретной цели аудитора также подвержена воздействию неотъемлемых ограничений аудита.
- А69. При использовании этих целей аудитор должен учитывать взаимосвязи между различными стандартами в составе Международных стандартов аудита. Причина состоит в том, что, как указано в пункте А53, Международные стандарты аудита в некоторых случаях рассматривают основные обязанности, а в иных случаях – применение этих основных обязанностей к конкретным темам. Например, в настоящем МСА от аудитора требуется поддерживать профессиональный скептицизм; это необходимо во всех аспектах планирования и проведения аудита, но это положение не повторяется в качестве требования в каждом стандарте. На более детальном уровне МСА 315 (пересмотренный) и МСА 330 содержат, среди прочего, цели и требования, имеющие отношение к обязанностям аудитора выявлять и оценивать риски существенного искажения и планировать, и проводить дальнейшие аудиторские процедуры с целью отреагировать на эти оцененные риски соответственно; эти цели и требования применяются на протяжении всего аудита. Стандарт, в котором рассматриваются конкретные аспекты аудита (например, МСА 540), может содержать более детальное описание того, каким образом соответствующие цели и требования таких стандартов, как МСА 315 (пересмотренный) и МСА 330 следует применять в отношении предмета данного стандарта, но при этом данные цели и требования в самом тексте стандарта не повторяются. Таким образом, при достижении цели, изложенной в МСА 540, аудитор принимает в расчет также цели и требования других соответствующих Международных стандартов аудита.

Использование целей для установления необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур (см. пункт 21(a))

- А70. Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в них, и, таким образом, достичь основных целей аудитора. Следовательно, надлежащее применение аудитором требований Международных стандартов аудита, как ожидается, обеспечит достаточную основу для достижения аудитором его целей. Однако, поскольку обстоятельства аудита претерпевают существенные изменения в различных случаях, и предусмотреть все такие обстоятельства в Международных стандартах аудита невозможно, аудитор отвечает за установление тех аудиторских процедур, которые необходимы для выполнения требований Международных стандартов аудита и достижения целей аудитора. В зависимости от обстоятельств конкретного задания могут возникнуть отдельные вопросы, требующие от аудитора для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, выполнить дополнительные аудиторские процедуры, помимо предусмотренных Международными стандартами аудита.

Использование целей для оценки того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 21(b))

- А71. От аудитора требуется использовать указанные цели для оценки того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в контексте основных целей аудитора. Если в результате аудитор приходит к выводу, что аудиторские доказательства недостаточны и не являются надлежащими, то он может применить один или несколько из ниже описанных приемов для выполнения требования пункта 21(b):

- оценить, собраны ли или будут ли собраны дополнительные соответствующие аудиторские доказательства в результате соблюдения других Международных стандартов аудита;
- расширить объем работ по применению одного или более требований;
- выполнить другие процедуры, которые аудитор считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

В тех случаях, когда в сложившихся обстоятельствах ни один из описанных выше подходов не может считаться ожидаемо осуществимым на практике или вообще возможным, аудитор не сможет собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и должен в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита определить воздействие сложившейся ситуации на аудиторское заключение или на свою способность завершить аудит.

Соблюдение значимых требований

Значимые требования (см. пункт 22)

A72. В некоторых случаях тот или иной стандарт МСА (и, следовательно, все его требования) может оказаться незначимым в контексте тех или иных обстоятельств. Например, если у организации нет функции внутреннего аудита, никакие положения стандарта МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)²⁶ не являются значимыми.

A73. В рамках значимого МСА могут существовать условные требования. Такое требование будет значимым, когда предусмотренные требованием обстоятельства применяются к ситуации, и условие соблюдается. Обычно условность требования будет либо явной, либо скрытой, например:

- требование видоизменить соответствующее аудиторское мнение, если существуют ограничения области применения²⁷, представляет собой явное условное требование;
- требование докладывать лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита²⁸, которое зависит от наличия таких выявленных значительных недостатков, также требование собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно представления и раскрытия сегментной информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности²⁹, которое зависит от того, требуется ли или разрешается ли такое раскрытие информации в соответствии с данной концепцией, представляют собой скрытые условные требования.

В некоторых случаях соответствующее требование может выражаться как условное в зависимости от применимых законов или нормативных актов. Например, от аудитора может потребоваться отказаться от дальнейшего участия в аудите, *если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами*, либо от аудитора может потребоваться совершение определенных действий, *за исключением случаев, когда такие действия запрещены законами или нормативными актами*. В зависимости от юрисдикции законодательное или нормативное разрешение или запрет могут быть явными или скрытыми.

Отступление от требования (см. пункт 23)

A74. В МСА 230 устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования³⁰. Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Цель не достигается (см. пункт 24)

²⁶ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 2

²⁷ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункт 13

²⁸ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункт 9

²⁹ МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях», пункт 13

³⁰ МСА 230, пункт 12

A75. Ответ на вопрос о том, достигнута ли та или иная цель, составляет предмет профессионального суждения аудитора. В таком суждении принимаются в расчет аудиторские процедуры, выполненные для соблюдения требований Международных стандартов аудита, и оценка аудитором того, удалось ли собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, и того, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, в конкретных обстоятельствах аудита. Следовательно, обстоятельства, способные привести к ситуации, когда цель не достигается, включают такие обстоятельства, которые:

- не дают возможность аудитору выполнить значимые требования того или иного МСА;
- приводят к положению, при котором выполнение аудитором дополнительных аудиторских процедур или сбор дополнительных аудиторских доказательств, необходимость в которых усматривается исходя из применения целей в соответствии с положениями пункта 21, не является практически осуществимым или возможным, например, вследствие ограниченного характера имеющихся аудиторских доказательств.

A76. Аудиторская документация, отвечающая требованиям МСА 230 и конкретным требованиям других значимых МСА, обеспечивает доказательства обоснования аудитором вывода о достижении его основных целей. Хотя аудитор не должен отдельно документировать (в виде, например, списка мероприятий с отметками об их выполнении) достижение каждой отдельной своей цели, документирование того факта, что цель не достигнута, оказывается полезным для оценки аудитором того, помешал ли этот факт ему достичь его основных целей.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 240
«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ
ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» следует рассматривать вместе со стандартом МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в отношении событий после отчетной даты при проведении аудита финансовой отчетности. Так, в нем раскрывается, каким образом следует применять МСА 315 (пересмотренный)¹ и МСА 330² в отношении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Характеристики недобросовестных действий

2. Искажения в финансовой отчетности могут возникать либо вследствие недобросовестных действий, либо вследствие ошибки. Решающим фактором, позволяющим отличить недобросовестные действия от ошибки, является умышленность или неумышленность тех действий, которые в итоге привели к искажению финансовой отчетности.
3. Несмотря на то, что недобросовестные действия – широкое правовое понятие, для целей Международных стандартов аудита касаются аудитора такие недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению в финансовой отчетности. Для аудитора значимы два вида умышленных искажений – искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности и искажения вследствие неправомерного присвоения активов. Несмотря на то, что аудитор может подозревать или, в редких случаях, выявлять наличие недобросовестных действий, он не определяет с правовой точки зрения, действительно ли имели место недобросовестные действия (см. пункты А1–А6).

Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий

4. Основная ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий возлагается как на лиц, отвечающих за корпоративное управление, так и на руководство аудируемой организации. Важно, чтобы руководство под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, уделяло приоритетное внимание предотвращению недобросовестных действий, что могло бы минимизировать возможности для их совершения и способствовать сдерживанию, в

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»

² МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

результате чего сотрудники предпочтут их не совершать в связи с высокой вероятностью обнаружения и наказания. Такая ответственность подразумевает приверженность созданию культуры честности и этического поведения, которая может далее поддерживаться активными мерами по надзору со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление. Надзор со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, включает учет возможностей обхода средств контроля или прочих неправомерных форм влияния на процесс подготовки финансовой отчетности, таких как попытки руководства управлять прибылью с целью влияния на то, как аналитики воспринимают показатели эффективности и прибыльности организации.

Обязанности аудитора

5. Аудитор, проводящий аудит в соответствии с Международными стандартами аудита, обязан получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проводится в соответствии с Международными стандартами аудита³.
6. Как это описано МСА 200⁴, потенциал влияния неотъемлемых ограничений особенно значителен в случае искажения вследствие недобросовестных действий. Риск необнаружения существенного искажения вследствие недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения вследствие ошибки. Причина состоит в том, что недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие, такие как подделка документов, умышленное неотражение операций или намеренное представление ложной информации аудитору. Такие попытки сокрытия труднее выявить, если они сопровождаются сговором. Сговор может привести к тому, что аудитор будет считать, что аудиторские доказательства являются убедительными, в то время как на самом деле они подделаны. Способность аудитора обнаруживать недобросовестные действия зависит от таких факторов, как умелость злоумышленника, частота и объем манипуляций, степень имевшего место сговора, относительный размер отдельных сумм, подвергшихся манипуляциям, а также уровень занимаемых должностей лиц, вовлеченных в недобросовестные действия. Хотя аудитор может оказаться в состоянии выявить потенциальные возможности для намеренного совершения недобросовестных действий, ему тяжело определить, вызваны ли искажения показателей, требующих суждения, таких как оценочные значения, недобросовестными действиями или ошибкой.
7. Более того, риск того, что аудитор не обнаружит существенное искажение, вызванное недобросовестными действиями руководства, выше, чем в случае недобросовестных действий сотрудника, потому что руководство во многих случаях имеет возможность прямо или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета, представлять поддельную финансовую информацию или обходить процедуры контроля, нацеленные на предотвращение случаев совершения аналогичных недобросовестных действий другими сотрудниками.
8. При получении разумной уверенности аудитор обязан придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита, принимая в расчет возможности руководства по обходу средств контроля, а также учитывая тот факт, что аудиторские процедуры, которые результативны для обнаружения ошибки, могут не дать результата при обнаружении недобросовестных действий. Требования настоящего стандарта призваны помочь аудитору в выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также в разработке процедур для выявления такого искажения.

Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.*

Цели

10. Цель аудитора состоит в том, чтобы:

³ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункты А51–А52

⁴ МСА 200, пункт 51

- (a) выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий;
- (b) получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий путем разработки и проведения соответствующих процедур;
- (c) надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Определения

11. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) недобросовестные действия – умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ;
 - (b) факторы риска недобросовестных действий – события или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения.

Требования

Профессиональный скептицизм

12. В соответствии с МСА 200⁵ аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита, осознавая возможность существенного искажения вследствие недобросовестных действий, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты А7–А8).
13. За исключением случаев, когда у него есть основания для уверенности в обратном, аудитор может принимать записи и документы за подлинные. Если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, заставляют аудитора думать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что условия того или иного документа были изменены и это изменение не было раскрыто аудитором, аудитор должен провести дополнительные исследования (см. пункт А9).
14. Если ответы на запросы, полученные от руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, непоследовательны, аудитор должен исследовать такие несоответствия.

Обсуждение между членами аудиторской группы

15. МСА 315 (пересмотренный) требует проведения обсуждения между членами аудиторской группы, а также определения руководителем задания круга вопросов, которые необходимо довести до сведения тех членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении⁶. В ходе этого обсуждения особое внимание должно быть уделено тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения должно игнорироваться возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях (см. пункты А10–А11).

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

16. При проведении процедур оценки рисков и связанных с этим действий с целью получения понимания аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного)⁷, для получения информации, необходимой для выявления рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, аудитор должен выполнить процедуры, описанные в пунктах 17–24.

Руководство и иные лица внутри организации

⁵ МСА 200, пункт 15

⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт 10

⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–24

17. Аудитор должен запросить информацию у руководства организации по следующим вопросам:
- (а) оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок (см. пункты А12–А13);
 - (б) процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий (см. пункт А14);
 - (с) информирование руководством, если такое информирование имело место, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски;
 - (d) информирование руководством, если такое информирование имело место, работников организации о взглядах руководства на деловую практику и этическое поведение.
18. Аудитор должен запросить информацию у руководства и, в случае необходимости, у иных лиц внутри организации, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было случаях реальных недобросовестных действий, а также подозрений или обвинений в недобросовестных действиях в организации (см. пункты А15–А17).
19. В тех организациях, в которых имеется служба внутреннего аудита, аудитор должен запросить информацию у соответствующих должностных лиц этой службы для того, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было воздействующих на организацию случаях реальных недобросовестных действий и случаях подозрений или заявлений о недобросовестных действиях, а также для того, чтобы ознакомиться с их мнением относительно рисков недобросовестных действий (см. пункт А18).

Лица, отвечающие за корпоративное управление

20. За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией⁸, аудитор должен получить понимание того, каким образом лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за деятельностью руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, а также за системой внутреннего контроля, установленной руководством для снижения этих рисков (см. пункты А19–А21).
21. За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, аудитор должен направить запросы лицам, отвечающим за корпоративное управление, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было воздействующих на организацию случаях реальных недобросовестных действий, а также случаях подозрений или заявлений о недобросовестных действиях. Такие запросы делаются отчасти для того, чтобы получить подтверждение ответов на запросы, полученных ранее от руководства.

Выявление необычных или неожиданных соотношений

22. Аудитор должен оценить, не могут ли необычные или неожиданные соотношения, выявленные при выполнении аналитических процедур, в том числе связанных со счетами учета выручки, указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Прочая информация

23. Аудитор должен проанализировать прочую полученную им информацию на предмет того, указывает ли она на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункт А22).

Оценка факторов риска недобросовестных действий

24. Аудитор должен оценить информацию, полученную в результате применения прочих процедур оценки рисков и связанных с ними действий, на предмет того, не указывает ли она на наличие одного или более факторов риска недобросовестных действий. Хотя факторы риска

⁸ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт А13

недобросовестных действий не обязательно указывают на наличие недобросовестных действий, они во многих случаях присутствуют в обстоятельствах, когда такие действия имеют место, и поэтому могут указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты А23–А27).

Выявление и оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий

25. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации⁹.
26. При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски. Пункт 47 определяет необходимую документацию для тех случаев, когда аудитор пришел к выводу, что такое допущение неприменимо в обстоятельствах данного задания и, следовательно, не определил признание выручки в качестве риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты А28–А30).
27. Аудитор должен отнести оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий к значительным и, следовательно, в той степени, до которой он еще этого не сделал, должен добиться понимания системы внутреннего контроля аудируемой организации, включая контрольные действия, относящиеся к таким рискам (см. пункты А31–А32).

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Аудиторские процедуры общего характера

28. В соответствии с МСА 330 аудитор должен определить аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности¹⁰ (см. пункт А33).
29. При определении ответных мер общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности аудитор должен:
 - (а) назначать и контролировать персонал с учетом знаний, навыков и способностей тех лиц, на которых возлагаются важные обязанности при выполнении задания, а также с учетом оценки аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий по данному заданию (см. пункты А34–А35);
 - (б) оценивать, не может ли выбор и применение организацией той или иной учетной политики, особенно в части, касающейся субъективных оценок и сложных операций, служить признаком недобросовестного составления финансовой отчетности в результате действий руководства по манипулированию финансовыми результатами;
 - (с) включать элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и объема аудиторских процедур (см. пункт А36).

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне отдельных предпосылок финансовой отчетности

30. В соответствии с МСА 330 аудитор должен разработать и выполнить дополнительные аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых разработаны с учетом оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок¹¹ (см. пункты А37–А40).

⁹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 25

¹⁰ МСА 330, пункт 5

¹¹ МСА 330, пункт 6

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с действиями руководства в обход средств контроля

31. Руководство располагает уникальными возможностями по части совершения недобросовестных действий, поскольку оно может манипулировать данными бухгалтерского учета и готовить недобросовестную финансовую отчетность, обходя средства контроля, которые во всех остальных отношениях могут казаться действенными. Хотя уровень риска обхода руководством средств контроля в различных организациях варьируется, этот риск, тем не менее, присутствует во всех организациях. По причине непредсказуемости способов такого обхода этот риск является риском существенного искажения вследствие недобросовестных действий и, таким образом, представляет собой значительный риск.
32. Независимо от оценки им рисков обхода руководством средств контроля, аудитор должен разработать и выполнить соответствующие аудиторские процедуры, призванные:
- (a) проверить надлежащий характер бухгалтерских записей в основном регистре и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При разработке и выполнении аудиторских процедур для такой проверки аудитор должен:
 - (i) направить запросы лицам, участвующим в процессе подготовки финансовой отчетности, о ненадлежащих или необычных действиях, относящихся к обработке бухгалтерских записей и прочих корректировок;
 - (ii) отобрать бухгалтерские записи и прочие корректировки, выполненные в конце отчетного периода;
 - (iii) рассмотреть необходимость проверки бухгалтерских записей и прочих корректировок за весь период (см. пункты А41–А44);
 - (b) проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить, не свидетельствуют ли о риске существенного искажения вследствие недобросовестных действий обстоятельства, породившие предвзятость, если такая предвзятость имела место. При проведении такого анализа аудитор должен:
 - (i) оценить принятые руководством при выработке включенных в финансовую отчетность оценочных значений суждения и решения, даже если взятые в отдельности они являются обоснованными, на предмет того, не указывают ли они на возможную предвзятость со стороны руководства организации, которая может представлять риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Если это так, аудитор должен переоценить эти оценочные значения, взятые в целом;
 - (ii) провести ретроспективный анализ суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям, отраженным в финансовой отчетности предыдущего года (см. пункты А45–А47);
 - (c) по значительным операциям, выходящим за рамки обычной деятельности организации или представляющимся необычными по иным основаниям, с учетом понимания аудитором организации и ее окружения, а также прочей информации, полученной в ходе аудита, аудитор должен оценить коммерческую логику (или ее отсутствие) этих операций на предмет того, не предполагает ли она, что эти операции были совершены с целью недобросовестного формирования финансовой отчетности или с целью сокрытия неправомерного присвоения активов (см. пункт А48).
33. Аудитор должен определить, следует ли ему в ответ на выявленные риски обхода руководством средств контроля выполнить прочие аудиторские процедуры – в дополнение к перечисленным выше (то есть в тех случаях, когда имеются те или иные риски обхода руководством средств контроля, которые не покрыты процедурами, выполняемыми для соблюдения требований пункта 32).

Оценка аудиторских доказательств (см. пункт А49)

34. Аудитор должен оценить аналитические процедуры, выполняемые перед завершением аудита, когда он приходит к общему выводу относительно соответствия финансовой отчетности его пониманию аудируемой организации, на предмет того, не указывают ли они на ранее не выявленный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункт

A50).

35. Если аудитор выявил искажение, он должен оценить такое искажение на предмет того, не является ли оно признаком недобросовестных действий. При наличии соответствующих признаков аудитор должен оценить последствия этого искажения в отношении прочих аспектов аудита, в частности в отношении надежности заявлений руководства, учитывая тот факт, что недобросовестные действия вряд ли будут носить единичный характер (см. пункт A51).
36. Если аудитор выявил искажение, существенное или несущественное, и у него есть основания полагать, что оно является или может являться результатом недобросовестных действий и что в них вовлечено руководство (в частности высшее руководство), аудитор должен переоценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий и их влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур в ответ на оцененные риски. Переоценивая надежность ранее собранных доказательств, аудитор должен также изучить обстоятельства или условия на предмет того, не указывают ли они на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц (см. пункт A52).
37. Если аудитор подтверждает факт того, что финансовая отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий, либо оказывается не в состоянии сделать однозначный вывод о наличии или отсутствии такого искажения, аудитор должен оценить последствия этого обстоятельства для проводимого аудита (см. пункт A53).

Аудитор не в состоянии продолжить выполнение задания

38. Если в результате искажения вследствие недобросовестных действий или подозрения в недобросовестных действиях аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под сомнение его способность продолжить выполнение задания, аудитор должен:
 - (a) определить профессиональные и юридические обязанности, применимые в данных обстоятельствах, в том числе определить, обязан ли он докладывать лицу или лицам, которые его назначили проводить аудит, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;
 - (b) проанализировать, не будет ли правильным отказаться от дальнейшего выполнения задания, когда отказ от дальнейшего выполнения задания разрешается применимыми законами или нормативными актами;
 - (c) если аудитор отказывается от дальнейшего выполнения задания:
 - (i) обсудить с руководством соответствующего уровня и с лицами, отвечающими за корпоративное управление, отказ аудитора от дальнейшего выполнения задания и причины отказа;
 - (ii) определить, существуют ли требования закона или нормы профессиональной этики, предусматривающие необходимость докладывать лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам об отказе аудитора от дальнейшего выполнения задания и о причинах отказа (см. пункты A54–A57).

Письменные заявления

39. Аудитор должен получить письменные заявления от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что:
 - (a) они подтверждают свою ответственность за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий;
 - (b) они раскрыли аудитору соответствующие результаты оценки руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий;
 - (c) они раскрыли аудитору всё, что им известно о воздействующих на организацию недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях с участием:
 - (i) руководства;
 - (ii) сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля;

- (iii) иных лиц, если недобросовестные действия с их стороны могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- (d) они раскрыли аудитору всё, что им известно о любых заявлениях о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях, влияющих на финансовую отчетность организации, которые были сообщены сотрудниками, бывшими сотрудниками, аналитиками, регулирующими органами и прочими лицами (см. пункты А58–А59).

Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление,

40. Если аудитор выявил недобросовестные действия или получил информацию, которая указывает на возможное наличие недобросовестных действий, он должен своевременно сообщить об этом руководству соответствующего уровня, чтобы проинформировать тех лиц, которые в первую очередь несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, о фактах, имеющих непосредственное отношение к их обязанностям (см. пункт А60).
41. За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, если аудитор выявил или подозревает наличие недобросовестных действий с участием:
 - (a) руководства;
 - (b) сотрудников, осуществляющих важные функции в рамках системы внутреннего контроля;
 - (c) прочих лиц, если недобросовестные действия с их стороны приводят к существенному искажению в финансовой отчетности,

аудитор должен своевременно сообщить об этих фактах лицам, отвечающим за корпоративное управление. Если аудитор подозревает наличие недобросовестных действий с участием руководства, он должен сообщить об этих подозрениях лицам, отвечающим за корпоративное управление, и обсудить с ними характер, сроки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения проводимого аудита (см. пункты А61–А63).

42. Аудитор должен сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех прочих фактах, имеющих отношение к недобросовестным действиям, которые, по мнению аудитора, входят в сферу их компетенции (см. пункт А64).

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

43. Если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, он должен определить, существует ли обязанность сообщать о таких действиях или подозрениях лицам за пределами организации. Несмотря на то, что профессиональный долг аудитора сохранять конфиденциальность клиентской информации может исключать возможность такого сообщения, юридическая ответственность аудитора может в некоторых обстоятельствах иметь более высокий приоритет в сравнении с его долгом сохранять конфиденциальность (см. пункты А65–А67).

Документация

44. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию¹² следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом МСА 315 (пересмотренным)¹³:
 - (a) значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
 - (b) выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

¹² МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8-11 и пункт А6

¹³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 32

45. В аудиторскую документацию по процедурам в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен включить следующее, как это требуется стандартом МСА 330¹⁴:
- (a) аудиторские процедуры общего характера в связи с оценкой рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем аудиторских процедур, а также увязку этих процедур с оценкой рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок;
 - (b) соответствующие результаты аудиторских процедур, включая те процедуры, которые призваны снизить риск обхода руководством средств контроля.
46. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию сообщения о недобросовестных действиях, доведенные до сведения руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, регулирующих органов и прочих лиц.
47. Если аудитор пришел к выводу, что презумпция наличия риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в отношении признания выручки в обстоятельствах данного задания не применима, он должен включить в аудиторскую документацию обоснование для этого вывода.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Характеристики недобросовестных действий (см. пункт 3)

- A1. Недобросовестные действия, будь то недобросовестное составление финансовой отчетности или неправомерное присвоение активов, включают побуждение к совершению недобросовестных действий или давление, осознаваемую возможность их совершения и попытку их оправдания. Например:
- Побуждение или давление к недобросовестному составлению финансовой отчетности может иметь место, когда руководство находится под давлением, исходящим от источников за пределами или внутри организации, направленным на достижение ожидаемых (возможно, нереалистичных) показателей прибыли или иных финансовых показателей – особенно с учетом того, что последствия для руководства в случае невыполнения плана по финансовым показателям могут оказаться весьма ощутимыми. Также, отдельные лица могут испытывать побуждение к неправомерному присвоению активов, например, потому, что эти лица живут не по средствам.
 - Осознаваемая возможность совершения недобросовестных действий может иметь место в тех случаях, когда то или иное лицо считает, что систему внутреннего контроля можно обойти, например, потому, что это лицо пользуется доверием или ему известно о конкретных недостатках в системе внутреннего контроля.
 - Лица, совершившие недобросовестные действия, могут находить им оправдание. Некоторые лица обладают такими качествами, характером или набором этических ценностей, которые позволяют им сознательно и умышленно совершать нечестные поступки. Однако даже честные в обычных обстоятельствах люди могут совершать недобросовестные действия в ситуации, когда они подвергаются достаточному давлению.
- A2. Недобросовестное составление финансовой отчетности включает умышленные искажения, в том числе пропуски сумм или раскрытия информации в финансовой отчетности для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Это может быть вызвано попытками руководства манипулировать финансовыми результатами для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем влияния на их восприятие результатов деятельности и прибыльности организации. Такое манипулирование финансовыми результатами может начинаться с незначительных действий или с неправомерной корректировки допущений и с изменений суждений руководства. Давление и побудительные мотивы могут приводить к тому, что действия достигают таких пределов, что результатом этих действий становится недобросовестное составление финансовой отчетности. Такая ситуация может иметь место, когда под давлением стремления оправдать ожидания рынка или в силу желания увеличить размеры компенсации, зависящей от финансовых результатов, руководство

¹⁴ МСА 330, пункт 28

умышленно занимает такие позиции, которые приводят к недобросовестному составлению финансовой отчетности путем ее существенного искажения. В некоторых организациях руководство может быть заинтересовано в снижении прибыли на существенную величину для минимизации налогов или в раздувании прибыли для обеспечения возможности получения банковского финансирования.

A3. Недобросовестное составление финансовой отчетности может быть результатом таких действий, как:

- манипуляция, фальсификация (включая подделку) или внесение изменений в данные бухгалтерского учета или подтверждающие документы, на основе которых готовится финансовая отчетность;
- искажение в финансовой отчетности или умышленное изъятие из финансовой отчетности событий, операций и прочей значимой информации;
- умышленное неправильное применение принципов учета, относящихся к суммам, классификации, способу представления или раскрытия информации.

A4. Недобросовестное составление финансовой отчетности во многих случаях сопряжено с обходом руководством средств контроля, которые во всех остальных отношениях могут казаться эффективно действующими. Недобросовестные действия могут совершаться руководством намеренно при помощи обхода средств контроля с применением следующих методов:

- осуществление фиктивных бухгалтерских записей, особенно в самом конце отчетного периода, для подгонки показателей результатов деятельности или для достижения иных целей;
- необоснованное изменение допущений и суждений, которые применяются при расчете оценочных значений отдельных балансовых показателей;
- пропуск, более раннее или более позднее признание в финансовой отчетности событий и операций, имевших место в отчетном периоде;
- сокрытие или нераскрытие фактов, которые могут оказать влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности;
- применение сложных схем сделок, которые выстраиваются с целью представить в ложном свете информацию о финансовом положении или финансовых результатах организации;
- внесение изменений в бухгалтерские записи и документы, относящиеся к значительным и необычным операциям.

A5. Неправомерное присвоение активов подразумевает кражу активов организации, во многих случаях совершаемую сотрудниками в относительно небольших и несущественных суммах. Однако присвоение может быть осуществлено с участием руководства, которое обычно имеет больше возможностей для того, чтобы завуалировать или скрыть присвоение активов таким образом, чтобы его было трудно обнаружить. Неправомерное присвоение активов может совершаться самими разнообразными путями, включая следующие:

- присвоение выручки (например, присвоение поступлений по дебиторской задолженности или перенаправление поступлений по списанным лицевым счетам клиентов на личные банковские счета);
- кража материальных активов или объектов интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для перепродажи, кража отходов для перепродажи, сговор с конкурентом о передаче данных о технологии производства за вознаграждение);
- проведение платежей от организации в счет оплаты за товары и услуги, которые она не получала (например, платежи фиктивным поставщикам, коммерческий подкуп поставщиками ответственных за закупки организации с целью завышения закупочных цен, выплаты несуществующим сотрудникам);
- использование активов организации в личных целях (например, использование активов организации как предмета залога для личного займа или займа связанной стороны).

Неправомерное присвоение активов во многих случаях сопровождается поддельными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта недостачи активов или того, что они заложены без соблюдения необходимых разрешительных процедур.

Особенности организаций государственного сектора

- А6. Обязанности аудитора организаций государственного сектора в отношении недобросовестных действий могут устанавливаться законами, нормативными актами или иными источниками права, применимыми к организациям государственного сектора, или излагаться непосредственно в поручении аудитору. Следовательно, обязанности аудитора организаций государственного сектора могут не ограничиваться анализом рисков существенного искажения финансовой отчетности, но также включать более широкий круг обязанностей по анализу рисков недобросовестных действий.

Профессиональный скептицизм (см. пункты 12–14)

- А7. Требование о сохранении профессионального скептицизма означает, что аудитор должен постоянно задаваться вопросом, не указывают ли полученная информация и собранные аудиторские доказательства на возможные существенные искажения вследствие недобросовестных действий. Это включает анализ надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, если применимо, средств контроля, используемых при ее подготовке и поддержании в актуальном состоянии. В силу характерных особенностей недобросовестных действий профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при анализе рисков существенного искажения вследствие таких действий.
- А8. Хотя и невозможно ожидать, что аудитор не будет принимать в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при анализе рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, потому что обстоятельства могли измениться.
- А9. Аудит, проводимый в соответствии с Международными стандартами аудита, редко включает установление подлинности документов, и профессиональная подготовка аудитора, а также предъявляемые к нему требования не предполагают, что он является специалистом в этой области¹⁵. Однако, когда аудитор выявляет условия, заставляющие его полагать, что тот или иной документ может не являться подлинным или в условия документа внесены изменения, о которых аудитору не сообщили, возможные процедуры дополнительного исследования ситуации могут включать:
- получение подтверждения непосредственно от третьего лица;
 - проведение экспертизы для установления подлинности документа.

Обсуждение между членами аудиторской группы (см. пункт 15)

- А10. Обсуждение степени подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению вследствие недобросовестных действий между членами аудиторской группы:
- дает возможность более опытным членам аудиторской группы поделиться своими соображениями относительно того, как и где финансовая отчетность данной организации может оказаться подверженной существенному искажению вследствие недобросовестных действий;
 - позволяет аудитору продумать соответствующие аудиторские процедуры в ответ на такие риски и определить конкретных членов аудиторской группы для выполнения отдельных аудиторских процедур;
 - дает возможность аудитору определить порядок совместного использования членами аудиторской группы информации о результатах аудиторских процедур, а также порядок рассмотрения любых заявлений о недобросовестных действиях, о которых аудитору, возможно, станет известно.
- А11. Обсуждение может включать такие вопросы, как:
- обмен мнениями среди членов аудиторской группы о том, как и где, на их взгляд, финансовая отчетность аудируемой организации (включая отдельную отчетность и раскрытие информации) может оказаться подверженной существенному искажению вследствие недобросовестных действий, как руководство может совершить и скрыть недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности и каким образом могут быть неправомерно присвоены активы организации;

¹⁵ МСА 200, пункт 47

- рассмотрение обстоятельств, которые могут указывать на манипулирование финансовыми результатами, и соответствующих приемов, которые могут использоваться руководством для того, чтобы манипулировать финансовыми результатами, и которые могут приводить к недобросовестному составлению финансовой отчетности;
- изучение известных внешних и внутренних факторов, которые могут побуждать или оказывать давление на руководство или иных лиц, к совершению недобросовестных действий, создают возможность для совершения недобросовестных действий и указывают на наличие культурных факторов или условий, способствующих оправданию руководством или иными лицами недобросовестных действий;
- анализ наличия контроля со стороны руководства за сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или иным активам, которые подвержены риску неправомерного присвоения;
- рассмотрение любых необычных изменений в поведении или образе жизни руководства или сотрудников, о которых стало известно аудиторской группе;
- акцентирование внимания на важности поддержания надлежащего образа мышления на протяжении всего аудита в отношении возможности существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
- анализ обстоятельств, обнаружение которых может указывать на возможность недобросовестных действий;
- рассмотрение того, каким образом включить элемент непредсказуемости в характер, сроки и объем выполняемых аудиторских процедур;
- рассмотрение аудиторских процедур, которые можно было бы выбрать в ответ на риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемой организации вследствие недобросовестных действий, а также принятие решения о том, какие из выбранных аудиторских процедур более эффективны в этом отношении;
- рассмотрение любых заявлений о недобросовестных действиях, о которых стало известно аудитору;
- анализ риска обхода руководством средств контроля.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Направление запросов руководству

Оценка руководством риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункт 17(a))

A12. Руководство принимает на себя ответственность за систему внутреннего контроля организации и за подготовку финансовой отчетности организации. Следовательно, аудитору уместно получить информацию у руководства организации в отношении оценки самим руководством риска недобросовестных действий и имеющихся средств контроля, нацеленных на их предотвращение и обнаружение. Характер, объем и частота оценки руководством такого риска и средства контроля могут варьироваться в различных организациях. В некоторых организациях руководство может делать достаточно подробную оценку ежегодно или проводить непрерывный мониторинг. В других организациях оценка руководства может быть менее структурированной и проводиться реже. Для понимания аудитором контрольной среды аудируемой организации имеют значение характер, объем и частота проведения такой оценки руководством. Например, тот факт, что руководство не провело оценку риска недобросовестных действий, может в некоторых обстоятельствах являться признаком того, что руководство уделяет недостаточное внимание системе внутреннего контроля.

Особенности малых организаций

A13. В некоторых организациях, особенно в малых организациях, оценка руководства может сосредотачиваться на рисках недобросовестных действий или неправомерного присвоения активов со стороны сотрудников.

Процедуры руководства по выявлению и реагированию на риски недобросовестных действий (см. пункт 17(b))

A14. В случае организаций с несколькими подразделениями процедуры руководства могут включать

различные уровни мониторинга различных подразделений или бизнес-сегментов. Руководство может определить, что в отдельных подразделениях или бизнес-сегментах риск недобросовестных действий более значителен.

Направление запросов руководству и иным лицам внутри организации (см. пункт 18)

- A15. Направление запросов от аудитора руководству может дать полезную информацию относительно рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий сотрудников. Однако такие запросы вряд ли дадут полезную информацию в отношении рисков существенного искажения в финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий руководства. Направление запросов иным лицам внутри организации может дать возможность получения аудитором информации от тех сотрудников, от которых он не получил бы ее без запроса.
- A16. Иными лицами внутри организации, в адрес которых аудитор может направлять запросы о наличии недобросовестных действий или подозрении в их наличии, например, могут быть:
- операционный персонал, непосредственно не связанный с процессом подготовки финансовой отчетности;
 - сотрудники с различными уровнями должностных полномочий;
 - сотрудники, связанные с иницированием, обработкой или учетом сложных или необычных сделок, а также те, кто осуществляет руководство и надзор за деятельностью таких сотрудников;
 - юрисконсульт организации;
 - главный специалист по этике или приравненное к нему лицо;
 - лицо или лица с полномочиями по рассмотрению заявлений о недобросовестных действиях.
- A17. Руководство во многих случаях находится в наилучшем положении для совершения недобросовестных действий. Следовательно, при оценке полученных от руководства ответов на запросы, поддерживая профессиональный скептицизм, аудитор может счесть необходимым подтвердить ответы на запросы прочей информацией.

Направление запросов в службу внутреннего аудита (см. пункт 19)

- A18. МСА 315 (пересмотренный) и МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) устанавливают требования и дают рекомендации в отношении аудита тех организаций, в которых функционирует служба внутреннего аудита¹⁶. При выполнении требований этих МСА в отношении недобросовестных действий аудитор может направлять запросы о следующих действиях этой службы:
- каковы процедуры, если они выполнялись, осуществленные службой внутреннего аудита в течение года с целью обнаружения недобросовестных действий;
 - последовала ли адекватная реакция руководства на факты, выявленные в результате выполнения этих процедур.

Получение понимания мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 20)

- A19. Лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за системами организации по мониторингу рисков, финансовому контролю и соблюдению законодательства. Во многих странах методы корпоративного управления хорошо разработаны и лица, отвечающие за корпоративное управление, играют активную роль в осуществлении надзора за проведением оценки организацией рисков недобросовестных действий и за соответствующими средствами внутреннего контроля. Поскольку обязанности лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства могут варьироваться в различных организациях в той или иной стране, важно, чтобы аудитор понимал их обязанности, чтобы получить понимание мер надзора, осуществляемого соответствующими лицами¹⁷.
- A20. Понимание мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, может дать представление о том, в какой степени аудируемая организация подтвержена

¹⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункты 6(а) и 23, и МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование результатов работы внутренних аудиторов»

¹⁷ В МСА 260, пункты А1–А8, содержится описание того, с кем аудитору следует обмениваться информацией в тех случаях, когда структура корпоративного управления организации нечетко определена

недобросовестным действиям со стороны руководства, насколько ее система внутреннего контроля адекватна рискам недобросовестных действий, а также о том, каков уровень компетентности и честности руководства. Аудитор может получить такое понимание целым рядом способов, например, путем участия в совещаниях, на которых обсуждаются эти вопросы, ознакомления с протоколами таких совещаний или направления запросов лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Особенности малых организаций

A21. В некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией. Это может иметь место в малой организации, когда ей управляет единоличный собственник и никто иной не осуществляет надзорные функции. В этих случаях аудитором обычно не предпринимается никаких действий, потому что отсутствует функция надзора, отделенная от управления.

Рассмотрение прочей информации (см. пункт 23)

A22. В дополнение к информации, полученной в результате применения аналитических процедур, для выявления рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий может оказаться полезной и прочая информация об организации и ее окружении. Полезную информацию для выявления таких рисков может дать проведение обсуждений среди членов аудиторской группы. Кроме того, информация, полученная в ходе проведенных аудитором процедур принятия и продолжения отношений с клиентами, а также опыт, полученный при выполнении других заданий для этой же организации, например, заданий по обзору промежуточной финансовой информации, могут оказаться значимыми при выявлении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Оценка факторов риска недобросовестных действий (см. пункт 24)

A23. Тот факт, что недобросовестные действия обычно совершаются скрытно, может сильно затруднять их выявление. Тем не менее аудитор может выявлять события или условия, которые указывают на побуждение к совершению недобросовестных действий или давление либо обеспечивают возможность совершения недобросовестных действий (факторы риска недобросовестных действий). Например:

- необходимость соответствовать ожиданиям сторонних лиц для привлечения дополнительного долевого финансирования может создавать давление, подталкивающее к совершению недобросовестных действий;
- назначение значительных бонусов за достижение нереалистичных целевых показателей прибыли может создавать побуждение к совершению недобросовестных действий;
- контрольная среда, если она неэффективна, может создавать возможность совершения недобросовестных действий.

A24. Факторы риска недобросовестных действий непросто ранжировать по степени увеличения важности. Значительность факторов риска недобросовестных действий может быть довольно различной. Некоторые из этих факторов имеются в организациях, где сложившиеся в них условия снижают риски существенного искажения. Следовательно, определение того, присутствует ли тот или иной фактор риска недобросовестных действий и следует ли принимать его в расчет при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, требует применения профессионального суждения.

A25. Примеры факторов риска недобросовестных действий, относящихся к недобросовестному составлению финансовой отчетности и неправомерному присвоению активов, приведены в Приложении 1. Иллюстративные примеры факторов риска классифицированы на основании трех основных условий, которые обычно присутствуют в случаях совершения недобросовестных действий:

- побуждение к совершению недобросовестных действий или давление;
- осознаваемая возможность совершения недобросовестных действий;
- способность оправдать совершаемое недобросовестное действие.

Факторы риска, связанные с отношением, позволяющим оправдать недобросовестное действие,

могут оказаться недоступны для наблюдения аудитором. Тем не менее аудитор может узнать о существовании такой информации. Несмотря на то, что факторы риска недобросовестных действий, описанные в Приложении I, охватывают широкий спектр ситуаций, с которыми могут сталкиваться аудиторы, они являются не более чем примерами, могут существовать и другие факторы риска.

A26. Размер, сложность, и структура собственности аудируемой организации оказывают значительное влияние на анализ соответствующих факторов риска недобросовестных действий. Например, в случае крупной организации могут существовать факторы, которые обычно ограничивают возможность неправомερных действий со стороны руководства, такие как:

- эффективный надзор со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- эффективная служба внутреннего аудита;
- наличие и обеспечение соблюдения документально оформленного кодекса поведения.

Кроме того, факторы риска недобросовестных действий, рассматриваемые на уровне бизнес-сегмента, могут давать картину, отличную от той, которая получается при анализе этих факторов на уровне всей организации.

Особенности малых организаций

A27. В случае малой организации некоторые или все из этих соображений могут оказаться неприменимыми или менее значимыми. Например, малая организация может не иметь документально оформленного кодекса поведения, но вместо этого может обладать зрелой корпоративной культурой, в рамках которой как в устном общении, так и личным примером, подаваемым руководством, подчеркивается важность честности и этического поведения. Доминирование в руководстве малой организации одного человека обычно само по себе не указывает на неспособность руководства демонстрировать и распространять надлежащее отношение к системе внутреннего контроля и процессу подготовки финансовой отчетности. В некоторых организациях необходимость получения разрешения руководства может компенсировать недостаточные в остальных отношениях средства контроля и снизить риск недобросовестных действий со стороны работников. Однако доминирование в руководстве одного человека может быть и потенциальным недостатком системы внутреннего контроля, поскольку приводит к возможности обхода средств контроля руководством.

Выявление и оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Риски недобросовестных действий при признании выручки (см. пункт 26)

- A28. Существенное искажение вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности в отношении признания выручки во многих случаях является результатом завышения показателей выручки при помощи, например, преждевременного признания выручки или отражения фиктивной выручки. Оно также может являться результатом занижения выручки при помощи, например, ненадлежащего переноса признания выручки на более поздний период.
- A29. Риски недобросовестных действий при признании выручки в одних организациях могут быть выше, чем в других. Например, могут существовать факторы давления или побуждения руководства к недобросовестному составлению финансовой отчетности путем ненадлежащего признания выручки в организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, когда, например, результаты деятельности измеряются в показателях годового прироста выручки или прибыли. Также, например, могут существовать более высокие риски недобросовестных действий при признании выручки в организациях, которые получают значительную часть выручки от продаж с расчетом наличными денежными средствами.
- A30. Презумпция того, что существуют риски недобросовестных действий при признании выручки, может быть опровергнута. Например, аудитор может сделать вывод об отсутствии риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий при признании выручки в случае осуществления простых операций единственного вида, например, при признании выручки от сдачи в аренду единственного объекта недвижимости.

Выявление и оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий и понимание соответствующих средств контроля организации (см. пункт 27)

- A31. Руководство может определять, исходя из своего суждения, характер и объем средств контроля, которые оно решает внедрить, а также характер и объем рисков, которые оно решает принять¹⁸. При определении того, какие средства контроля необходимо внедрить для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий, руководство анализирует риски того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий. В рамках этого анализа руководство может прийти к выводу, что в сравнении с достигаемым снижением рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий экономически нецелесообразно внедрять и поддерживать то или иное средство контроля.
- A32. Исходя из этого, аудитору важно добиться понимания тех средств контроля, которые разработало, внедрило и поддерживает руководство для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий. При этом аудитор может узнать, например, что руководство сознательно решило принять риски, связанные с недостаточным разделением должностных обязанностей. Информация, собранная в ходе ознакомления с этими вопросами, может оказаться полезной также для выявления факторов риска недобросовестных действий, которые могут воздействовать на оценку аудитором рисков того, что финансовая отчетность может содержать существенное искажение вследствие недобросовестных действий.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Аудиторские процедуры общего характера (см. пункт 28)

A33. Определение процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий обычно производится с учетом того, чтобы проведение аудита в целом отражало повышенный профессиональный скептицизм, например, посредством:

- повышенной тщательности при определении характера и объема проверяемой документации по существенным сделкам;
- более частого признания необходимости подтверждать разъяснения или заявления руководства по существенным вопросам.

Также учитываются соображения более общего характера, помимо тех или иных уже запланированных процедур; эти соображения включают описанные в пункте 29 вопросы, которые обсуждаются ниже.

Назначение сотрудников и контроль за ними (см. пункт 29(a))

A34. Аудитор может реагировать на выявленные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий путем, например, привлечения дополнительных сотрудников, обладающих специальными знаниями и навыками, таких как судебные эксперты и специалисты в области информационных технологий, или путем назначения в состав аудиторской группы более опытных сотрудников.

A35. Степень контроля отражает оценку аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также навыки и умения членов аудиторской группы, выполняющих работу.

Непредсказуемость при выборе аудиторских процедур (см. пункт 29(c))

A36. Включение элемента непредсказуемости при выборе характера, сроков и объема выполняемых аудиторских процедур является важным, так как лица внутри организации, знакомые с процедурами, обычно проводимыми в ходе аудита, могут оказаться лучше подготовлены к сокрытию недобросовестности при составлении финансовой отчетности. Включение элемента непредсказуемости достигается, например, следующими путями:

- выборочным проведением процедур проверки по существу в отношении остатков по счетам и предпосылок, которые изначально не проверялись, в силу их существенности или риска;
- изменением изначально запланированных сроков проведения аудиторских процедур;

¹⁸ МСА 315 (пересмотренный), пункт A55

- применением альтернативных методов выборки;
- проведением аудиторских процедур в различных подразделениях или без объявления списка подразделений для проведения процедур.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне отдельных предпосылок финансовой отчетности (см. пункт 30)

A37. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок могут включать изменение характера, сроков и объема аудиторских процедур по ряду направлений.

- В изменении характера выполняемых аудиторских процедур может возникнуть необходимость в целях сбора более надежных и значимых аудиторских доказательств или в целях получения дополнительной подтверждающей информации. Это может повлиять как на вид выполняемых аудиторских процедур, так и на их состав. Например:
 - физическое наблюдение или инспектирование некоторых активов может оказаться более важным, либо аудитор может принять решение о применении автоматизированных способов аудита для сбора дополнительных доказательств о данных, содержащихся на значительных счетах или в электронных файлах учета операций;
 - аудитор может разработать процедуры получения дополнительной подтверждающей информации. Например, если он узнает, что руководство испытывает давление необходимости соответствовать ожиданиям по прибыли, то может иметь место связанный с этим риск того, что руководство завышает показатели продаж путем заключения договоров купли-продажи с условиями, препятствующими признанию выручки, или путем выставления счетов, не дожидаясь поставки. В этих обстоятельствах аудитор может, например, разработать внешние подтверждения, чтобы подтвердить не только суммы задолженностей, но и отдельные условия договоров купли-продажи, включая дату, наличие прав возврата и условия поставки. Кроме того, аудитор может счесть эффективным дополнение таких внешних подтверждений направлением запросов нефинансовому персоналу организации в отношении любых изменений в договорах купли-продажи и условиях поставки.
- Иногда может возникнуть необходимость в изменении изначально запланированных сроков проведения аудиторских процедур проверки по существу. Аудитор может прийти к выводу, что выполнение процедур проверки по существу в конце отчетного периода или незадолго до этого лучше соответствует выявленному риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Аудитор может прийти к выводу, что с учетом оцененных рисков умышленного искажения или манипуляции аудиторские процедуры по экстраполяции аудиторских выводов с даты промежуточной отчетности до конца периода не достигнут результата. Напротив, поскольку умышленное искажение, например связанное с неправильным признанием выручки, могло начаться в промежуточный период, аудитор может принять решение провести процедуры проверки по существу в отношении операций, имевших место ближе к началу или в течение всего отчетного периода.
- Объем применяемых процедур отражает оценку рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Например, может оказаться целесообразным увеличение размеров выборки или проведение аналитических процедур с большей степенью детализации. Кроме того, автоматизированные способы аудита могут обеспечить возможность более исчерпывающей проверки электронных файлов учета операций и счетов. Эти методы могут применяться для случайной выборки операций из ключевых электронных файлов, для сортировки операций по тем или иным признакам или для тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки.

A38. Если аудитор выявляет риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, которые влияют на объемы запасов, изучение данных организации по запасам может помочь выявить места расположения или объекты, которым следует уделить особенно пристальное внимание в ходе или после проведения инвентаризации запасов. Такой анализ может привести к решению о проведении физической инвентаризации запасов в определенных местах расположения

без предварительного уведомления или одновременной инвентаризации запасов во всех местах расположения.

- A39. Аудитор может выявить риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, который оказывает влияние на целый ряд счетов и предпосылок. К ним относятся оценка активов, оценочные значения, относящиеся к тем или иным операциям (таким как приобретения, реструктуризации или выбытие части бизнеса), и прочие значительные обязательства (такие как пенсионные и прочие обязательства по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности или обязательства по реабилитации окружающей среды). Риск может также относиться к значительным изменениям в допущениях, относящихся к многократным оценкам. Информация, собранная в ходе изучения аудируемой организации и ее окружения, может помочь аудитору в оценке обоснованности таких оценок руководства и лежащих в их основе суждений и допущений. Ретроспективный анализ аналогичных суждений и допущений руководства, применявшихся в предшествующие периоды, может также дать представление об обоснованности суждений и допущений, поддерживающих оценки руководства.
- A40. Примеры возможных аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий, в том числе иллюстрирующие включение элемента непредсказуемости, приведены в Приложении 2. Это Приложение включает примеры ответных мер на оценку аудитором рисков существенного искажения вследствие как недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, в частности недобросовестности при подготовке финансовой отчетности вследствие признания выручки, так и вследствие неправомерного присвоения активов.

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с действиями руководства в обход средств контроля

Бухгалтерские записи и прочие корректировки (см. пункт 32(а))

- A41. Существенное искажение финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий во многих случаях подразумевает манипуляцию процессом подготовки финансовой отчетности путем внесения ненадлежащих или несанкционированных бухгалтерских записей. Это может происходить в течение всего года, или в конце периода, или когда руководство вносит корректировки в представленные в финансовой отчетности суммы, не отраженные в бухгалтерских записях, например, посредством корректировок, связанных с консолидацией, и реклассификаций.
- A42. Кроме того, рассмотрение аудитором рисков существенного искажения, связанных с неправомерным обходом средств контроля за бухгалтерскими записями, играет важную роль, поскольку автоматизированные процедуры и средства контроля могут снизить риск случайной ошибки, но не отменяют риск того, что некие лица могут недобросовестно обойти эти автоматизированные процедуры, например, путем изменения сумм, автоматически отражаемых в основном регистре или в системе подготовки финансовой отчетности. Более того, если при использовании информационных технологий информация передается в автоматическом режиме, в информационных системах может остаться чрезвычайно мало или не остаться вовсе никаких видимых доказательств такого вмешательства.
- A43. При установлении и отборе бухгалтерских записей и прочих корректировок для проверки и при определении надлежащего метода изучения подтверждающих материалов по отобранным статьям актуальными являются следующие вопросы:
- *оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий* – наличие факторов риска недобросовестных действий и прочей информации, полученной в ходе оценки аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, может помочь аудитору установить конкретные виды бухгалтерских записей и прочих корректировок для проведения проверки;
 - *применяемые средства контроля за бухгалтерскими записями и прочими корректировками* – эффективные средства контроля за подготовкой и проведением бухгалтерских записей и прочих корректировок могут уменьшить объем необходимых проверок по существу, при условии что аудитор проверил операционную эффективность этих средств контроля;
 - *процедура подготовки финансовой отчетности организации и характер доказательств, которые могут быть получены*, – для многих организаций стандартная обработка операций включает сочетание ручных и автоматизированных этапов и процедур. Также, обработка бухгалтерских записей и прочих корректировок может включать как ручные, так и автоматизированные процедуры и средства контроля. Если в процессе подготовки

финансовой отчетности задействованы информационные технологии, бухгалтерские записи и прочие корректировки могут существовать лишь в электронной форме;

- *характерные черты умышленно искаженных бухгалтерских записей* или прочих корректировок – ненадлежащие бухгалтерские записи или прочие корректировки во многих случаях обладают уникальными определяющими особенностями. Такие особенности могут включать записи, которые (а) выполнены по несвязанным, необычным или редко используемым счетам; (b) выполнены лицами, обычно не занимающимися ведением бухгалтерских записей; (с) проведены в конце периода либо представляют собой проводки уже по завершении периода, при этом по ним мало пояснений или описаний либо они отсутствуют; (d) выполнены либо перед, либо во время подготовки финансовой отчетности и не отражены в бухгалтерских регистрах; (е) содержат круглые числа или числа, заканчивающиеся одинаковыми цифрами;
- характер и сложность счетов – ненадлежащие бухгалтерские записи или корректировки могут относиться к счетам, которые (а) содержат сложные или необычные по характеру операции; (b) содержат значительные оценочные значения и корректировки на конец периода; (с) были подвержены искажениям в прошлом; (d) не выверялись своевременно или содержат невыверенные разницы; (е) содержат внутрифирменные операции; (f) связаны с выявленным риском существенного искажения вследствие недобросовестных действий. При аудите организаций, имеющих несколько мест нахождения или компонентов, рассматривается целесообразность отбора бухгалтерских записей из различных подразделений;
- *бухгалтерские записи* или прочие корректировки, проведенные вне рамок обычной деятельности организации, – нестандартные бухгалтерские записи могут не подлежать рассмотрению средствами внутреннего контроля на том же уровне, что и бухгалтерские записи, проводимые регулярно для отражения таких операций, как ежемесячные продажи, закупки и выплаты наличными.

A44. При определении характера, сроков и объема тестирования бухгалтерских записей и прочих корректировок аудитор применяет профессиональное суждение. Однако, из-за того, что умышленно искаженные бухгалтерские записи и прочие корректировки во многих случаях проводятся в конце отчетного периода, пункт 32(a)(ii) требует от аудитора отбора бухгалтерских записей и прочих корректировок, проведенных в это время. Кроме того, поскольку существенные искажения в финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий могут иметь место в течение всего периода и могут предполагать значительные усилия по сокрытию способа совершения недобросовестных действий, пункт 32(a)(iii) требует от аудитора также рассмотреть вопрос о необходимости тестирования бухгалтерских записей и прочих корректировок за весь период.

Оценочные значения (см. пункт 32(b))

A45. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства выработки целого ряда суждений или допущений, затрагивающих значительные оценочные значения, и постоянного мониторинга обоснованности таких оценочных значений. Недобросовестность при подготовке финансовой отчетности во многих случаях достигается путем умышленного искажения оценочных значений. Это может происходить путем, например, недооценки или переоценки всех оценочных обязательств или резервов единообразным способом, чтобы обеспечить выравнивание прибыли за два или более отчетных периода или достичь определенного уровня прибыли с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем влияния на их восприятие результатов деятельности и прибыльности организации.

A46. Назначение проведения ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям, отраженным в финансовой отчетности за предыдущий год, состоит в том, чтобы определить, имеются ли признаки возможной предвзятости со стороны руководства. Такой анализ не имеет цели поставить под сомнение профессиональные суждения аудитора, вынесенные в предыдущем году и основанные на доступной на тот момент информации.

A47. Проведение ретроспективного анализа также требуется стандартом МСА 540¹⁹. Такой анализ проводится как процедура оценки риска для получения информации об эффективности процедур выработки

¹⁹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 9

оценочных значений руководством в предыдущем периоде, аудиторских доказательств или, где это применимо, последующей переоценки оценочных значений предыдущего периода, имеющей отношение к выработке оценочных значений текущего периода, а также аудиторских доказательств по таким вопросам, как неопределенность расчетных оценок, раскрытие которых может потребоваться в финансовой отчетности. На практике выполняемый аудитором в соответствии с настоящим стандартом анализ суждений и допущений руководства на предмет наличия предвзятости, которая могла бы представлять риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, может проводиться в сочетании с анализом, который требуется стандартом МСА 540.

Экономическое обоснование значительных операций (см. пункт 32(с))

A48. Признаки, которые могут указывать на то, что значительные операции, выходящие за рамки обычной деятельности организации или представляющиеся необычными по иным основаниям, могут иметь место с целью совершения недобросовестных действий при подготовке финансовой отчетности или сокрытия неправомерного присвоения активов, например, следующие:

- такие операции представляются излишне сложными по форме (например, в операции участвует несколько организаций из одной консолидированной группы или несколько не связанных между собой сторонних лиц);
- руководство не обсуждало характер и порядок учета таких операций с лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации, а документация по ним недостаточна;
- руководство уделяет большее внимание порядку учета соответствующей операции, чем ее экономической сущности;
- операции с участием связанных сторон, не подлежащих консолидации, включая организации специального назначения, надлежащим образом не проанализированы или не одобрены лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- в операциях участвуют ранее не идентифицированные связанные стороны или стороны, не располагающие имуществом или финансовыми возможностями по проведению операции без помощи со стороны аудируемой организации.

Оценка аудиторских доказательств (см. пункты 34–37)

A49. МСА 330 требует, чтобы аудитор на основании выполненных аудиторских процедур и собранных аудиторских доказательств определил, насколько оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок останется актуальной²⁰. Эта оценка актуальности носит преимущественно качественный характер и основывается на суждении аудитора. Такая оценка может дать более подробное представление о рисках существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также о целесообразности проведения дополнительных или альтернативных аудиторских процедур. Приложение 3 содержит примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность недобросовестных действий.

Аналитические процедуры, выполняемые перед завершением аудита в ходе формирования общего вывода (см. пункт 34)

A50. Определение того, какие именно тенденции и отношения могут указывать на риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, требует выработки профессионального суждения. Особый интерес представляют необычные отношения, предполагающие получение выручки и дохода в конце года. Например, такие как появление в отчетности в последние недели отчетного периода нетипично крупных сумм дохода, или необычные операции, или доход, не соответствующий тенденциям в структуре денежного потока от операционной деятельности.

Анализ выявленных искажений (см. пункты 35–37)

A51. Поскольку недобросовестные действия подразумевают побуждение к совершению недобросовестных действий или давление, осознаваемую возможность их совершения или некое оправдание этих действий, случай недобросовестных действий вряд ли будет носить единичный характер. Следовательно, искажения, такие как многочисленные искажения в определенном подразделении, даже если их суммарный эффект не является существенным, могут служить признаком риска существенного

²⁰ МСА 330, пункт 25

искажения вследствие недобросовестных действий.

- A52. Последствия выявленных недобросовестных действий зависят от обстоятельств. Например, в целом незначительные недобросовестные действия могут оказаться значительными, если в их совершении участвует высшее руководство. В таких обстоятельствах надежность ранее собранных доказательств может вызвать вопросы, поскольку могут возникнуть сомнения в полноте и правдивости сделанных заявлений или в подлинности данных бухгалтерского учета и документации. Может также существовать возможность сговора с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц.
- A53. МСА 450²¹ и МСА 700²² устанавливают требования и дают рекомендации по оценке и рассмотрению искажений и по их влиянию на мнение аудитора в аудиторском заключении.

Аудитор не в состоянии продолжить выполнение задания (см. пункт 38)

- A54. Примеры исключительных обстоятельств, возникновение которых может поставить под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудиторского задания:
- организация не принимает надлежащих мер в отношении недобросовестных действий, принятие которых в сложившихся обстоятельствах аудитор считает необходимым, даже если данные недобросовестные действия несущественны для целей подготовки финансовой отчетности;
 - анализ аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий и соответствующие результаты тестирования указывают на значительный риск недобросовестных действий, которые являются существенными и носят повсеместный характер;
 - аудитор серьезно озабочен уровнем подготовки или честности руководства либо лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- A55. В силу разнообразия возможных обстоятельств дать исчерпывающее описание всех ситуаций, в которых аудитору надлежит отказаться от выполнения задания, не представляется возможным. Факторы, влияющие на решение аудитора, включают последствия вовлеченности в недобросовестные действия членов руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, (что может сказаться на надежности заявлений руководства), а также влияние на аудитора сохранения ассоциированности с организацией.
- A56. В таких обстоятельствах у аудитора есть профессиональные и юридические обязанности, и эти обязанности могут варьироваться в разных странах. В некоторых странах, например, у аудитора может быть право или обязанность уведомлять или информировать лицо или лиц, которые его назначили, или, в некоторых случаях, регулирующие органы. Учитывая исключительный характер конкретных обстоятельств и необходимость учета требований закона, аудитор может счесть целесообразным при принятии решения об отказе от дальнейшего выполнения задания и определении необходимых дальнейших шагов, включая возможность направления доклада акционерам, регулирующим органам или иным лицам, обратиться за юридической консультацией²³.

Особенности организаций государственного сектора

- A57. В государственном секторе во многих случаях у аудитора может не быть возможности отказа от дальнейшего выполнения задания в силу характера его поручения или по соображениям общественного интереса.

Письменные заявления (см. пункт 39)

- A58. МСА 580²⁴ устанавливает требования и содержит рекомендации по получению при проведении аудита надлежащих заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление. В дополнение к подтверждению того, что они выполнили свои обязанности по подготовке финансовой отчетности, важно, чтобы, вне зависимости от размера организации, руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, подтвердили свою ответственность за

²¹ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

²² МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»

²³ Изданный СМСЭБ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров содержит рекомендации по порядку обмена информацией с аудитором, сменяющим действующего аудитора

²⁴ МСА 580 «Письменные заявления»

разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, призванной обеспечить предотвращение и обнаружение недобросовестных действий.

- A59. В силу природы недобросовестных действий и тех трудностей, с которыми сталкиваются аудиторы при выявлении существенных искажений в финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, важно, чтобы аудитор получил письменное заявление от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, которое подтверждает, что они раскрыли аудитору:
- (a) результаты проведения руководством оценки риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий;
 - (b) всё, что им известно о каких бы то ни было воздействующих на организацию случаях реальных недобросовестных действий, а также случаях подозрений или заявлений о недобросовестных действиях.

Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление,

Информирование руководства (см. пункт 40)

- A60. Когда аудитор получил доказательства наличия или возможного наличия недобросовестных действий, важно довести эту информацию до сведения членов руководства соответствующего уровня настолько оперативно, насколько позволяют обстоятельства. Это должно быть сделано, даже если это не имеет существенного значения (например, в случае мелкой растраты, совершенной сотрудником, занимающим незначительную должность в организационно-штатной структуре организации). Определение того, какой уровень руководства будет надлежащим для целей такого информирования, составляет предмет профессионального суждения и зависит от таких факторов, как вероятность сговора, а также характер и размах предполагаемых недобросовестных действий. Обычно надлежащим уровнем руководства будет уровень по крайней мере на одну ступень выше того, который занимают лица, подозреваемые в участии в предполагаемых недобросовестных действиях.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 41)

- A61. Информирование аудитором лиц, отвечающих за корпоративное управление, может производиться устно или в письменном виде. МСА 260 приводит факторы, которые рассматривает аудитор при определении того, следует ли ему избрать устный или письменный вид общения²⁵. В силу характера и деликатности вопроса о недобросовестных действиях с участием высшего руководства или недобросовестных действиях, приводящих к существенному искажению финансовой отчетности, аудитор докладывает о таких фактах своевременно и может счесть необходимым также доложить о них в письменном виде.
- A62. В некоторых случаях аудитор может счесть целесообразным информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, когда аудитору становится известно о недобросовестных действиях, к которым причастны не входящие в состав руководства работники и которые не приводят к существенному искажению. Также лица, отвечающие за корпоративное управление, могут пожелать быть в курсе таких обстоятельств. Процесс информационного взаимодействия будет организован лучше, если аудитор и лица, отвечающие за корпоративное управление, с самого начала аудита согласуют характер и объем таких сообщений аудитора.
- A63. В исключительных обстоятельствах, когда аудитор сомневается в добросовестности или честности руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, он может счесть целесообразным обратиться за консультацией к юристу, чтобы определиться по поводу надлежащих дальнейших действий.

Прочие вопросы, имеющие отношение к недобросовестным действиям (см. пункт 42)

- A64. Прочие вопросы, имеющие отношение к недобросовестным действиям, которые надлежит обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, могут включать, например:
- обеспокоенность по поводу характера, объема и частоты оценок руководством имеющихся средств контроля, нацеленных на предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, а также риска того, что финансовая отчетность может быть искажена;

²⁵ МСА 260, пункт А38

- неспособность руководства надлежащим образом реагировать на выявленные значительные недостатки в системе внутреннего контроля или надлежащим образом реагировать на выявленные недобросовестные действия;
- оценка аудитором контрольной среды аудируемой организации, включая вопросы, относящиеся к уровню подготовки и к честности руководства;
- действия руководства, которые могут служить признаком недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, такие как выбор руководством и применение учетной политики, которая может служить признаком действий руководства, направленных на манипулирование финансовыми результатами с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем воздействия на их восприятие результатов деятельности и прибыльности организации;
- обеспокоенность по поводу достаточности и полноты авторизации операций, которые представляются выходящими за рамки обычной деятельности организации.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов (см. пункт 43)

- A65. Профессиональный долг аудитора – сохранять конфиденциальность клиентской информации – может препятствовать передаче информации о недобросовестных действиях лицам за пределами организации клиента. Однако юридическая ответственность аудитора варьируется в разных странах, и в некоторых обстоятельствах обязанность сохранять конфиденциальность может преодолеваться нормативным актом, законом или судами. В некоторых странах аудитор финансового учреждения согласно закону должен сообщать о наличии недобросовестных действий в надзорные органы. Кроме того, в некоторых странах аудитор должен сообщать в государственные органы об искажениях в тех случаях, когда руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации.
- A66. Аудитор может счесть целесообразным для определения надлежащего способа действий в тех или иных обстоятельствах обратиться к юристу за консультацией, цель которой состоит в выяснении необходимых шагов для принятия в расчет тех аспектов выявленных недобросовестных действий, которые связаны с общественным интересом.

Особенности организаций государственного сектора

- A67. В государственном секторе требования к отчетности по недобросовестным действиям, обнаруженным в результате аудита или иным способом, могут определяться теми или иными положениями задания на проведение аудит или соответствующего закона, нормативного акта или иного источника права.

Приложение 1

(см. пункт A25)

Примеры факторов риска недобросовестных действий

Факторы риска недобросовестных действий, приведенные в настоящем Приложении, представляют собой примеры таких факторов, с которыми могут сталкиваться аудиторы в целом ряде ситуаций. Отдельно представлены примеры, относящиеся к двум видам недобросовестных действий, имеющим непосредственное отношение к деятельности аудитора, а именно: недобросовестность при подготовке финансовой отчетности и неправомерное присвоение активов. По каждому из этих видов недобросовестных действий факторы риска классифицируются далее на основании трех основных условий, обычно присутствующих в ситуациях существенных искажений вследствие недобросовестных действий: (а) побуждение/давление, (b) возможность, (c) отношение/оправдание. Несмотря на то, что эти факторы риска охватывают широкий спектр ситуаций, они являются лишь примерами, и, следовательно, аудитор может выявить дополнительные или иные факторы риска. Не все из этих примеров будут актуальными во всех обстоятельствах, некоторые из них могут иметь большее или меньшее значение в организациях различного размера или с различными характеристиками собственности или спецификой деятельности. Кроме того, порядок следования приведенных примеров факторов риска не имеет целью отражение их относительной важности или частоты, с которой они встречаются.

Факторы риска, относящиеся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности

Ниже приведены примеры факторов риска, относящихся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности.

Побуждение/давление

Финансовая стабильность или прибыльность оказывается под угрозой таких условий операционной деятельности на уровне экономики, отрасли или организации, как следующие (или как указывающие на них следующие признаки):

- высокая степень конкуренции или насыщение рынка, сопровождающееся снижением прибыльности;
- высокая чувствительность к быстрым изменениям, таким как изменения в технологии, моральном устаревании продукции или процентных ставках;
- значительное снижение потребительского спроса и увеличение количества банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом;
- операционные убытки, несущие угрозу неминуемого банкротства, лишения права выкупа заложенных активов или враждебного поглощения;
- повторяющиеся отрицательные денежные потоки от операционной деятельности или неспособность генерировать денежные потоки от операционной деятельности, в то время как в отчетности отражается прибыль и ее рост;
- стремительный рост или необычная прибыльность, особенно в сравнении с показателями в других организациях в той же отрасли;
- новые требования к бухгалтерскому учету, изменения законов или регулятивных требований.

В силу приведенных ниже факторов существует чрезмерное давление на руководство по обеспечению соответствия ожиданиям сторонних лиц:

- ожидания по уровню прибыльности или динамики основных показателей со стороны инвестиционных аналитиков, институциональных инвесторов, значительных кредиторов или иных сторонних лиц (в особенности – чрезмерно агрессивные или завышенные ожидания), включая ожидания, порожденные руководством вследствие, например, излишне оптимистичных пресс-релизов или заявлений в годовом отчете;
- необходимость получения дополнительного долгового или долевого финансирования для сохранения конкурентоспособности, включая финансирование крупных затрат на исследования и разработки или капитальных затрат;

- ограниченная способность соответствовать требованиям по допуску к организованным торгам ценными бумагами, либо требованиям выплат по долгам, либо иным требованиям, связанным с ограничительными условиями по долгам;
- мнимые или реальные негативные последствия опубликования в отчетности слабых финансовых результатов по значительным незавершенным операциям, таким как объединения бизнеса или получение крупного заказа.

Имеющаяся информация говорит о том, что личная финансовая ситуация руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, оказывается под угрозой финансовых результатов деятельности организации вследствие следующих факторов:

- значительный финансовый интерес в организации;
- значительные доли компенсации (например, бонусы, опционы на акции, и договоренности об отсрочке выплаты при объединении бизнеса), которые зависят от достижения агрессивных целей по ценам на акции, операционным результатам, финансовому положению или денежным потокам;¹
- личные гарантии по долгам организации.

Существует чрезмерное давление на руководство или операционный персонал по достижению финансовых целей, установленных лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая показатели продаж или стимулирования прибыльности.

Возможность

Характер отрасли или операционной деятельности организации создает возможности для проявления недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, которые могут возникать вследствие таких обстоятельств, как:

- значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными сторонами, которые не аудируются или аудируются другой аудиторской организацией;
- весомое финансовое присутствие или способность доминировать в определенном отраслевом сегменте, позволяющие организации диктовать условия поставщикам или потребителям, что может приводить к ненадлежащей практике заключения сделок или к сделкам с заинтересованностью;
- активы, обязательства, выручка или расходы основаны на значительных оценках с применением субъективных суждений или неопределенностей, которые с трудом поддаются подтверждению;
- значительные, необычные или чрезвычайно сложные операции, в особенности в конце отчетного периода, которые вызывают серьезные вопросы по поводу их соответствия принципу «превалирования содержания над формой»;
- значительные операции, расположенные или проводимые на трансграничной основе в юрисдикциях с разнообразными культурами и обстоятельствами ведения бизнеса;
- использование услуг деловых посредников, экономическая обоснованность которых представляется неочевидной;
- значительные банковские авуары или операции дочерних или филиальных структур в юрисдикциях с льготным режимом налогообложения, экономическая обоснованность чего представляется неочевидной.

Надзор за деятельностью руководства неэффективен вследствие следующего:

- доминирование в руководстве одного лица или небольшой группы лиц (на предприятии, собственник которого не принимает участия в управлении) при отсутствии компенсирующих средств контроля;
- неэффективный надзор со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, за процессом подготовки финансовой отчетности и системой внутреннего контроля.

Существует сложная или неустойчивая организационная структура, о чем свидетельствуют следующие признаки:

¹ Программы стимулирования руководства могут увязывать результат с достижением целей только по некоторым показателям или видам деятельности организации, несмотря на то, что соответствующие показатели или виды деятельности могут быть несущественными для организации в целом

- трудности при определении организации или физических лиц, которые имеют контрольную долю в организации;
- излишне сложная организационная структура с задействованием необычных юридических лиц или должностных полномочий управляющих;
- высокая текучесть кадров в высшем руководстве, среди юристов или лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Недостаточность компонентов внутреннего контроля вследствие следующих обстоятельств:

- неудовлетворительный мониторинг средств контроля, включая автоматизированные средства контроля и средства контроля за промежуточной финансовой отчетностью (если требуется представление внешней отчетности);
- высокая текучесть кадров или наем неэффективных сотрудников в подразделениях бухгалтерского учета, информационных технологий или в службе внутреннего аудита;
- неэффективные учетные и информационные системы, включая ситуации наличия значительных недостатков в системе внутреннего контроля.

Отношение/оправдание

- Неэффективность руководства при распространении, внедрении, поддержке или обеспечении соблюдения ценностей или этических норм организации либо распространение неподобающих ценностей или этических норм;
- чрезмерно активное участие нефинансового руководства в вопросах выбора учетной политики или определения значительных оценочных значений, а также его чрезмерная обеспокоенность этими вопросами;
- известная история нарушений законов о рынке ценных бумаг или иных законов и нормативных актов или претензии к организации, ее высшему руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, в которых выдвигаются обвинения в недобросовестных действиях или нарушениях законов и нормативных актов;
- чрезмерная заинтересованность руководства в поддержании или повышении курса акций организации либо тенденции ее прибыльности;
- сложившаяся практика руководства ссылаться на позицию аналитиков, кредиторов и иных сторонних лиц в качестве обоснования необходимости достижения рискованных или нереалистичных прогнозных показателей;
- невозможность для руководства своевременно исправить известные значительные недостатки в системе внутреннего контроля;
- интерес руководства к применению сомнительных методов для минимизации заявленной прибыли по соображениям, связанным с налогообложением;
- низкий моральный уровень членов высшего руководства;
- нежелание руководителя-собственника делать различие между личными сделками и операциями организации;
- конфликт между акционерами в организации закрытого типа;
- повторяющиеся попытки руководства обосновать сомнительные или непригодные методы учета соображениями существенности;
- напряженные отношения между руководством и настоящим или предшествующим аудитором, о чем свидетельствуют следующие признаки:
 - частые споры с настоящим или предшествующим аудитором по вопросам учета, аудита или отчетности;
 - необоснованные запросы к аудитору, такие как установление нереалистичных сроков для завершения аудита или выпуска аудиторского заключения;

- ограничения, налагаемые на аудитора, в отношении возможности осуществления непосредственного взаимодействия с соответствующими лицами или доступа информации либо его возможности эффективно общаться с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- доминантное поведение руководства по отношению к аудитору, в особенности включающее попытки оказать влияние на объем работы аудитора или на выбор и продление договоров с сотрудниками, назначенными для участия в выполнении задания, либо с консультантами по данному заданию.

Факторы риска, вызванные искажениями вследствие неправомерного присвоения активов

Факторы риска, относящиеся к искажениям вследствие неправомерного присвоения активов, также можно подразделить на группы в соответствии с тремя основными условиями, обычно присутствующими в обстоятельствах недобросовестных действий: побуждение/давление, возможность и отношение/оправдание. Некоторые из факторов риска, относящихся к искажениям вследствие недобросовестной подготовки финансовой отчетности, могут также иметь место в обстоятельствах искажений вследствие неправомерного присвоения активов. Например, неэффективный мониторинг руководства и прочие недостатки в системе внутреннего контроля могут иметь место как при искажениях вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, так и вследствие неправомерного присвоения активов. Ниже приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями вследствие неправомерного присвоения активов.

Побуждение/давление

Личные финансовые обязательства могут оказывать давление на руководство или работников, имеющих доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, результатом чего может стать неправомерное присвоение этих активов.

Враждебные отношения между организацией и работниками, имеющими доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, могут мотивировать этих работников к неправомерному присвоению этих активов. Например, враждебные отношения могут возникать вследствие следующих факторов:

- известные или ожидаемые в будущем увольнения работников;
- недавние или ожидаемые в будущем изменения в программах компенсационных выплат и вознаграждения работникам;
- повышение по службе, компенсация или иное поощрение, не соответствующее ожиданиям.

Возможности

Некоторые характерные черты или обстоятельства могут повышать уровень уязвимости активов для неправомерного присвоения. Например, возможности к неправомерному присвоению активов увеличиваются, когда имеются следующие обстоятельства:

- крупные суммы денежных средств на руках или в обработке;
- материальные ценности в запасах имеют малый размер, высокую ценность или пользуются высоким спросом;
- активы легко конвертируются в деньги, как, например, облигации на предъявителя, бриллианты или микросхемы для компьютеров;
- основные средства невелики по размеру, пользуются высоким спросом, лишены заметной маркировки организации-владельца.

Недостаточный внутренний контроль за активами может повысить уровень уязвимости этих активов для неправомерного присвоения. Например, неправомерное присвоение активов может происходить в следующих случаях:

- недостаточность разделения должностных обязанностей или проведения независимых проверок;
- недостаточный надзор за расходами высшего руководства, такими как командировочные и прочие возмещения;
- недостаточный надзор руководства за материально ответственными работниками, например, недостаточность контроля или мониторинга удаленных территориальных подразделений;

- недостаточность проверки кандидатов при отборе на вакантные должности работников с доступом к активам;
- ненадлежащий учет активов;
- неадекватность системы разрешений и авторизации проведения операций (например, в области закупок);
- недостатки организации физической сохранности денежных средств, инвестиций, запасов или основных средств;
- недостаточность полных и регулярных инвентаризаций активов;
- недостаточность своевременного и надлежащего документирования операций, например, по кредитованию соответствующего счета при возвратах от покупателей;
- недостаточность обязательных отпусков для работников, выполняющих ключевые контрольные функции;
- недостаточность понимания руководством информационных технологий, что дает возможность работникам, занятым в сфере информационных технологий, заниматься неправомерным присвоением активов;
- недостаточные средства контроля прав доступа к автоматизированным журналам, включая средства контроля и проверки записей в системных журналах.

Отношение/оправдание

- Пренебрежение необходимостью мониторинга или снижения рисков, относящихся к неправомерному присвоению активов;
- пренебрежение средствами внутреннего контроля против неправомерного присвоения активов, что выражается в обходе существующих средств контроля или в непринятии необходимых мер по известным недостаткам в системе внутреннего контроля;
- поведение, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность организацией или тем, как осуществляется взаимодействие с работниками;
- изменения в поведении или образе жизни, которые могут указывать на то, что имело место неправомерное присвоение активов;
- терпимость к мелким хищениям.

Приложение 2

(см. пункты А40)

Примеры возможных аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Ниже приведены примеры возможных аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий как вследствие недобросовестной подготовки финансовой отчетности, так и вследствие неправомерного присвоения активов. Несмотря на то, что эти процедуры охватывают широкий спектр ситуаций, это не более чем примеры, и, следовательно, они могут оказаться не самыми подходящими и не соответствующими в той или иной конкретной ситуации. Кроме того, порядок изложения информации о процедурах не преследует цель отразить их относительную важность.

Анализ на уровне предпосылок

Конкретные аудиторские процедуры по результатам оценки аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий будут варьироваться в зависимости от видов или сочетаний выявленных факторов риска либо условий недобросовестных действий, а также от видов операций, остатков по счетам, раскрытия информации и предпосылок, на которые они могут повлиять.

Ниже приведены конкретные примеры ответных мер:

- посещение территориальных подразделений или проведение определенных проверок внезапно или без предварительного уведомления. Например, осмотр запасов в местах нахождения, когда о посещении аудитора предварительно не сообщалось, или внезапный пересчет наличных денежных средств в определенный день;
- требование проводить инвентаризацию запасов в конце отчетного периода или на дату, близкую к концу периода, для минимизации риска манипуляции остатками по счетам в период между датой завершения инвентаризации и концом отчетного периода;
- внесение изменений в подход к аудиту в текущем году. Например, наведение справок у основных потребителей и поставщиков в устной форме в дополнение к рассылке письменных запросов, направление запросов на подтверждение конкретному лицу внутри той или иной организации или запрос относительно большей по объему или отличающейся информации;
- проведение детальной проверки корректировок по счетам организации на конец квартала или года и исследование тех из них, которые выглядят необычно по характеру или по величине;
- исследование возможности наличия связанных сторон и источников финансовых ресурсов в отношении значительных и необычных операций, особенно имевших место в конце года или близко к концу года;
- проведение аналитических процедур по существу с использованием разукрупненных данных. Например, сопоставление продаж и себестоимости продаж по территориальным подразделениям, видам деятельности и месяцам с прогнозными данными, разработанными аудитором;
- интервьюирование сотрудников, занятых на участках работы, по которым выявлен риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, с целью получения их мнений о риске, а также о том, соответствуют ли средства контроля этому риску, и если да, то каким образом;
- если другие независимые аудиторы проверяют финансовую отчетность одной или более дочерних организаций, подразделений или филиалов, обсуждение с ними объема работ, необходимых для снижения оцененного риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в результате операций и деятельности в этих компонентах организации;
- если работа какого-либо эксперта в отношении статьи финансовой отчетности, по которой высок оцененный риск искажения вследствие недобросовестных действий, приобретает особенное значение – проведение дополнительных процедур, относящихся к некоторым или ко всем допущениям, методам или выводам этого эксперта, с целью установления того, что его выводы не являются необоснованными, либо привлечение для этих целей еще одного эксперта;
- проведение аудиторских процедур для выборочного анализа остатков по счетам на начало периода в бухгалтерском балансе, входящем в состав ранее проаудированной финансовой отчетности, с целью

проведения оценки того, каким образом были разрешены некоторые вопросы, связанные с оценочными значениями и суждениями (например, оценочный резерв на возвраты по продажам), с учетом сведений, ставших известными на более позднем этапе;

- проведение процедур по тому или иному счету или по прочим сверкам, подготовленным организацией, принимая в расчет также и выверки, выполняемые в промежуточные периоды;
- применение автоматизированных способов аудита, таких как глубокий анализ получения данных, с целью проведения тестирования на предмет аномалий в генеральной совокупности;
- проверка целостности компьютерных данных и операций;
- поиск дополнительных аудиторских доказательств, которые можно получить из источников за пределами аудируемой организации.

Конкретные аудиторские процедуры – искажение вследствие недобросовестной подготовки финансовой отчетности

Примеры ответных мер на оценку аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности включают ряд процедур.

Признание выручки

- Проведение аналитических процедур по существу в отношении показателей выручки с использованием разукрупненных данных, например сравнение отчетных показателей выручки по месяцам и по продуктовым линиям или бизнес-сегментам в текущем отчетном периоде со сравнимыми показателями за предшествующие периоды. Для выявления необычных или неожиданных соотношений или операций, связанных с выручкой, могут оказаться полезными автоматизированные способы аудита.
- Получение подтверждений у покупателей организации по поводу некоторых значимых договорных условий и по поводу отсутствия дополнительных соглашений, поскольку должный порядок учета во многих случаях оказывается затронут такими условиями или соглашениями, а обоснования скидок или периода, к которому они относятся, во многих случаях надлежащим образом не задокументированы. Например, в таких обстоятельствах во многих случаях имеют значение критерии принятия продукции, условия поставки и оплаты, отсутствие будущих или продолжающихся обязательств поставщика, право возврата продукции, гарантированные объемы перепродажи, а также условия отмены или возмещения.
- Направление запросов персоналу отдела маркетинга и продаж организации или юрисконсульту организации в отношении продаж или отгрузок продукции перед завершением периода, а также относительно того, известно ли им о каких-либо необычных условиях или обстоятельствах, связанных с этими операциями.
- Личное посещение одной или нескольких территориальных подразделений в конце периода для осмотра отгружаемой или подготавливаемой к отгрузке продукции (или возвратов, ожидающих оформления) и проведения прочих надлежащих процедур, связанных с разнесением данных по счетам продаж и запасов.
- В тех ситуациях, когда операции, связанные с выручкой, запускаются, обрабатываются и учитываются в электронном виде, – проверка средств контроля на предмет установления факта обеспечения ими уверенности в том, что учтенные операции, связанные с выручкой, имели место и учтены надлежащим образом.

Объемы запасов

- Изучение данных организации по запасам для выявления мест хранения или объектов, которым следует уделить особенно пристальное внимание в ходе или после проведения инвентаризации запасов.
- Осмотр запасов в определенных местах хранения без предварительного уведомления или проведение инвентаризации запасов во всех местах хранения в один и тот же день.
- Проведение инвентаризации запасов в конце или перед завершением отчетного периода для минимизации риска неприемлемых манипуляций в период между инвентаризацией запасов и концом отчетного периода.
- Выполнение дополнительных процедур во время наблюдения за инвентаризацией запасов, например более детальной проверки содержимого упаковок; способа складирования (например, на предмет обнаружения скрытых пустот) или маркировки; качества (то есть чистоты, сорта или концентрации)

жидких веществ, таких как парфюмерные изделия или специальные химикаты. В этом отношении может оказаться полезным использование услуг эксперта.

- Сравнение объемов запасов за текущий период с показателями за предшествующие периоды с учетом классов или категорий запасов, местоположения или прочих критериев либо сопоставление установленных объемов запасов с данными статистического учета.
- Применение автоматизированных способов аудита для дополнительного тестирования сводных данных по физической инвентаризации запасов – например, сортировка по маркировочным номерам изделий для тестирования средств контроля маркировки или по серийным номерам изделий для тестирования на предмет возможности изъятия или дублирования изделий.

Оценки руководства

- Привлечение эксперта с целью выработки независимой оценки для сравнения с оценкой руководства.
- Направление запросов лицам, не входящим в состав руководства и бухгалтерской службы для подтверждения способности и намерений руководства воплотить в жизнь планы, лежащие в основе выработанной руководством оценки.

Конкретные аудиторские процедуры – искажения вследствие неправомерного присвоения активов

Отличия в обстоятельствах диктуют необходимость отличий в ответных мерах. Обычно в ходе аудита аудиторские процедуры на оцененный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, имеющих отношение к неправомерному присвоению активов, будут направлены на определенные остатки по счетам и виды операций. Несмотря на то, что некоторые аудиторские процедуры, упомянутые в вышеприведенных двух категориях, могут применяться в таких обстоятельствах, конкретный объем работ должен быть увязан с информацией о том или ином выявленном риске неправомерного присвоения.

Примеры ответных мер на оценку аудитором риска существенных искажений вследствие неправомерного присвоения активов:

- пересчет наличных денежных средств или ценных бумаг в конце года или близко к концу года;
- получение подтверждения операций по счетам непосредственно от покупателей (включая операции по кредитовым авизо и по возвратам, а также даты проведения платежей) за весь аудируемый период;
- анализ операций восстановления по списанным счетам;
- анализ недостач запасов по территориальным подразделениям или по виду продукции;
- сравнение ключевых коэффициентов запасов с нормативными по отрасли;
- анализ подтверждающих документов по снижению остатков при непрерывном учете запасов;
- проведение компьютерного сопоставления списков поставщиков со списками работников на предмет выявления совпадающих адресов или телефонных номеров;
- проведение компьютерного поиска в зарплатных ведомостях с целью выявления повторяющихся адресов, идентификационных или налоговых номеров либо банковских реквизитов работников;
- анализ личных дел персонала на предмет выявления таких, которые содержат малое количество записей о проведенных кадровых мероприятиях, например, служебных аттестациях, или не содержат таких записей;
- анализ скидок и возвратов на предмет необычных схем или тенденций проведения операций;
- получение подтверждений тех или иных условий договоров у сторонних лиц;
- получение доказательств того, что договоры выполняются в соответствии с их условиями;
- анализ целесообразности крупных и необычных расходов;
- анализ порядка утверждения и балансовой стоимости займов высшему руководству и связанным сторонам;
- анализ уровня и обоснованности отчетов о расходах, представленных высшим руководством.

Приложение 3

(см. пункт А49)

Примеры обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий

Ниже приведены примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность того, что финансовая отчетность может содержать существенное искажение вследствие недобросовестных действий.

Несоответствия в данных бухгалтерского учета, в том числе:

- операции, которые учтены несвоевременно или не в полном объеме либо при учете которых отражены некорректно их суммы, отчетный период, классификация или положения учетной политики организации;
- неподкрепленные или неутвержденные остатки по счетам или операции;
- внесенные в последний момент корректировки, которые оказывают значительное негативное воздействие на финансовые результаты;
- доказательства доступа работников к системам и данным, который несовместим с необходимым для выполнения должностных обязанностей уровнем доступа;
- получаемые аудитором намеки или жалобы предполагаемых недобросовестных действиях.

Противоречивые или отсутствующие доказательства, в том числе:

- отсутствующие документы;
- документы, имеющие признаки внесения изменений;
- недоступность документов ни в какой форме, кроме фотокопии или электронного варианта, использованного для пересылки, в то время как эти документы, как ожидается, должны существовать в оригинале;
- значительные необъяснимые статьи при проведении сверок;
- необычные изменения бухгалтерского баланса либо изменения в тенденциях, или важных показателях, или отношениях в финансовой отчетности – например, темпы роста дебиторской задолженности, опережающие темпы роста выручки;
- непоследовательные, расплывчатые или неправдоподобные пояснения от руководства или работников в ответ на запросы по результатам аналитических процедур;
- необычные несоответствия между бухгалтерскими записями организации и ответами на запросы подтверждения данных;
- большое число кредитовых бухгалтерских записей и прочих корректировок в учете по счетам дебиторской задолженности;
- отсутствие объяснений или недостаточно убедительные объяснения по поводу различий между вспомогательной ведомостью по дебиторской задолженности и контрольным счетом или между счетами, выставляемыми потребителям, и вспомогательной ведомостью по дебиторской задолженности;
- пропажа или полное отсутствие отмененных чеков в обстоятельствах, когда отмененные чеки обычно возвращаются в организацию с банковскими выписками;
- значительная по объему недостача активов из состава запасов или иных материальных активов;
- пропажа или отсутствие электронных доказательств, что противоречит политике организации по хранению документов;
- меньшее количество ответов на запросы о подтверждении, чем ожидалось, или большее количество ответов, чем ожидалось;
- невозможность получения доказательств ключевых системных разработок и работ по тестированию и внедрению изменений в программное обеспечение, относящихся к внесению изменений в системы и к установкам программного обеспечения в текущем году.

Проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством, в том числе:

- отказ в доступе к документам, объектам, возможности непосредственного взаимодействия с определенными работниками, потребителями, поставщиками или иным лицами, от которых можно было бы получить аудиторские доказательства;
- исходящее от руководства неуместное давление по срокам разрешения сложных или спорных вопросов;
- жалобы руководства по проведению аудита или запугивание членов аудиторской группы, особенно в связи с критической оценкой аудитором аудиторских доказательств или при разрешении возможных разногласий с руководством;
- необычные задержки предоставления запрошенной информации организацией;
- нежелание способствовать организации доступа аудитора к ключевым электронным файлам для проведения тестирования с использованием автоматизированных способов аудита;
- отказ в доступе к ключевым сотрудникам и объектам отдела информационных технологий, включая персонал, занятый в обеспечении безопасности, в операционной деятельности и в разработке систем;
- нежелание дополнить или пересмотреть раскрытия информации в финансовой отчетности, чтобы сделать их более полными и понятными;
- нежелание своевременно устранять выявленные недостатки в системе внутреннего контроля.

Прочее:

- нежелание руководства позволить аудитору лично встретиться с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- учетная политика, которая выглядит как расходящаяся с отраслевыми нормами;
- частые изменения в оценочных значениях, которые, как представляется, не вызваны изменениями обстоятельств;
- терпимость к нарушениям кодекса поведения организации.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 250
РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ
В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты)

Международный стандарт аудита (МСА) 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, в рамках которых перед аудитором ставится конкретная цель проверки и формирования отдельного заключения о соблюдении определенных законов или нормативных актов.

Действие законов и нормативных актов

2. Законы и нормативные акты значительно различаются по влиянию на финансовую отчетность. Те законы и нормативные акты, которые применяются к организации, составляют нормативно-правовую базу. Положения некоторых законов или нормативных актов оказывают непосредственное влияние на финансовую отчетность таким образом, что они определяют числовые показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности организации. Другие законы или нормативные акты должны соблюдаться руководством или устанавливают положения, в соответствии с которыми организации разрешается ведение деятельности, но они не оказывают непосредственного влияния на финансовую отчетность организации. Некоторые организации ведут свою деятельность в отраслях с жестким нормативным регулированием (например, банки и химические предприятия). К деятельности других применяется совокупность лишь тех законов и нормативных актов, которые относятся в целом к операционным аспектам деятельности (например, законы и нормативные акты, относящиеся к охране труда и здоровья, а также к обеспечению равных прав при трудоустройстве). Несоблюдение законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты A1–A6)

3. Ответственность руководства, под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, заключается в том, чтобы обеспечить осуществление деятельности организации в соответствии с положениями законов и нормативных актов, включая соблюдение положений законов и нормативных актов, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности организации.

Ответственность аудитора

4. Требования настоящего стандарта призваны помочь аудитору в выявлении существенного искажения финансовой отчетности вследствие несоблюдения законов и нормативных актов.

Однако аудитор не несет ответственности за предотвращение такого несоблюдения, и нельзя ожидать, что он обнаружит все факты несоблюдения законов и нормативных актов.

5. Аудитор несет ответственность за обеспечение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.¹ При проведении аудита финансовой отчетности аудитор учитывает применимую нормативно-правовую базу. В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита.² В контексте законов и нормативных актов возможное влияние этих неотъемлемых ограничений на способность аудитора обнаруживать существенные искажения усиливается в силу следующих причин:

- существует совокупность законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса организации, которые обычно не оказывают влияния на финансовую отчетность и не фиксируются информационными системами организации, относящимися к финансовой отчетности;
- несоблюдение законов и нормативных актов может стать причиной действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения, таких как сговор, подделка, умышленные пропуски в учете операций, обход руководством средств контроля или намеренное представление ложной информации аудитору;
- определение того, нарушают ли те или иные действия закон с юридической точки зрения, входит в компетенцию судебных органов.

Как правило, чем слабее связь с событиями и операциями, отраженными в финансовой отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о случаях и выявит факты несоблюдения законов и нормативных актов.

6. Настоящий стандарт различает обязанности аудитора в отношении соблюдения двух категорий законов и нормативных актов следующим образом:
- (а) положения законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как налоговые и пенсионные законы и нормативные акты (см. пункт 13);
 - (б) прочие законы и нормативные акты, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования, соблюдение требований регулирующих органов по поддержанию платежеспособности или соблюдение нормативных актов по охране окружающей среды); несоблюдение таких законов и нормативных актов может, таким образом, оказать существенное влияние на финансовую отчетность (см. пункт 14).
7. В настоящем стандарте отдельно описываются требования по каждой из вышеупомянутых категорий законов и нормативных актов. По категории, упомянутой в пункте 6(а), ответственность аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в отношении соблюдения положений этих законов и нормативных актов. По категории, упомянутой в пункте 6(б), ответственность аудитора ограничивается проведением конкретных аудиторских процедур, направленных на выявление несоблюдения тех законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
8. Настоящий стандарт требует от аудитора сохранять повышенное внимание в отношении возможности того, что другие аудиторские процедуры, применяемые с целью формирования мнения о финансовой отчетности, могут привлечь внимание аудитора к случаям несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов. Сохранение профессионального

¹ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 5

² МСА 200, пункты А51–А52

скептицизма на протяжении всего аудита в соответствии с требованиями стандарта МСА 200³ имеет большое значение в этом контексте, учитывая объем законов и нормативных актов, влияющих на организацию.

Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

10. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
- (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности;
 - (b) выполнить конкретные аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
 - (c) надлежащим образом реагировать на несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, выявленные в ходе аудита.

Определение

11. Для целей настоящего стандарта следующий термин имеет приведенное ниже значение:

Несоблюдение – как умышленные, так и неумышленные действия организации, связанные с пропуском данных или принятием на себя обязательств, и противоречащие действующим законам и нормативным актам. К таким действиям относятся операции, совершенные организацией или от ее имени либо в ее интересах лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации. Личные проступки (не имеющие отношения к деятельности организации), совершенные лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации, не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов.

Требования

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

12. В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴ аудитор должен получить общее понимание:
- (a) нормативно-правовой базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность;
 - (b) того, каким образом организация соблюдает требования этой нормативно-правовой базы (см. пункт А7).
13. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытий информации в финансовой отчетности (см. пункт А8).
14. Аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность (см. пункты А9–А10):
- (a) направление запросов в адрес руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, соблюдает ли организация такие законы и нормативные акты;

³ МСА 200, пункт 15

⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 11

- (b) изучение переписки, если таковая имеется, с соответствующими лицензирующими и регулирующими органами.
- 15. В ходе аудита аудитор должен помнить, что другие применяемые аудиторские процедуры могут указывать на случаи выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт A11).
- 16. Аудитор должен запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору (см. пункт A12).
- 17. При отсутствии случаев выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов от аудитора не требуется выполнять аудиторские процедуры в отношении соблюдения организацией законов и нормативных актов, за исключением перечисленных в пунктах 12–16.

Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

- 18. Если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить (см. пункт A13):
 - (a) понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место;
 - (b) дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность (см. пункт A14).
- 19. Если аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, он должен обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает организацию, может оказаться существенным для финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи (см. пункты A15–A16).
- 20. Если невозможно получить достаточный объем информации о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен оценить реальное влияние недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора.
- 21. Аудитор должен оценить последствия несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры (см. пункты A17–A18).

Сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

Доведение информации о несоблюдении до лиц, отвечающих за корпоративное управление

- 22. За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией и, таким образом, осведомлены о вопросах, касающихся выявленного или возможного несоблюдения, о чем им уже сообщил аудитор⁵, аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, о которых аудитору стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер.
- 23. Если, по мнению аудитора, несоблюдение, описанное в пункте 22, можно предполагать умышленным и существенным, он должен сообщить об этом факте лицам, отвечающим за корпоративное управление, при первой же возможности.
- 24. Если аудитор подозревает, что в несоблюдение вовлечены члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление, аудитор должен сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует, например, в комитет по аудиту или наблюдательный совет. Если не существует более высокого уровня

⁵ MCA 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт A13

корпоративной иерархии, либо если аудитор считает, что по его сообщению не будет принято никаких мер или он не уверен в том, к кому именно ему следует обратиться, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи.

Представление информации о несоблюдении в аудиторском заключении по финансовой отчетности

25. Если аудитор придет к выводу, что несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор должен в соответствии с МСА 705 выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности.⁶
26. Если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита в соответствии с МСА 705.
27. Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение в силу ограничений, вызванных обстоятельствами, а не по причине действий руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, он должен оценить влияние этих обстоятельств на мнение аудитора в соответствии с МСА 705.

Представление информации о несоблюдении в регулирующие и правоохранительные органы

28. Если аудитор выявил или подозревает несоблюдение законов и нормативных актов, он должен определить, есть ли у него обязанность доложить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов сторонним по отношению к организации лицам (см. пункты А19–А20).

Документация

29. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию выявленное или возможное несоблюдение законов и нормативных актов, а также соответствующие результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и со сторонними по отношению к организации лицами (см. пункт А21).⁷

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты 3–8)

- А1. Обеспечение того, чтобы деятельность организации осуществлялась в соответствии с законами и нормативными актами, входит в обязанности руководства и поддерживается надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление. Законы и нормативные акты могут влиять на финансовую отчетность организации по-разному: например, непосредственным образом они могут повлиять на раскрытие информации, которое требуется от организации в ее финансовой отчетности, или они могут предписывать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности. Они могут также устанавливать определенные юридические права и обязанности организации, некоторые из которых будут признаваться в ее финансовой отчетности. Кроме того, законами и нормативными актами могут накладываться штрафные санкции в случаях их несоблюдения.
- А2. Ниже приводятся примеры видов политики и процедур, которые организация может внедрить для содействия предупреждению и обнаружению несоблюдения законов и нормативных актов:
 - мониторинг требований законов и обеспечение того, чтобы операционные процедуры разрабатывались с учетом необходимости соблюдения этих требований;
 - создание и обеспечение функционирования надлежащей системы внутреннего контроля;
 - разработка, популяризация и соблюдение кодекса поведения;
 - обеспечение надлежащей переподготовки сотрудников и понимания ими кодекса поведения;

⁶ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункты 7–8

⁷ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

- мониторинг соблюдения кодекса поведения и принятие надлежащих мер дисциплинарного влияния по отношению к тем сотрудникам, которые не соблюдают его;
- привлечение юристов для оказания помощи в мониторинге требований законов;
- ведение реестра значимых законов и нормативных актов, которые должна соблюдать организация при осуществлении деятельности в конкретной отрасли, а также ведение учета жалоб.

В крупных организациях эти политика и процедуры могут дополняться передачей соответствующих обязанностей следующим службам и подразделениям:

- службе внутреннего аудита;
- комитету по аудиту;
- службе обеспечения соблюдения законов и нормативных актов.

Ответственность аудитора

- A3. Несоблюдение организацией законов и нормативных актов может привести к существенному искажению финансовой отчетности. Обнаружение несоблюдения законов и нормативных актов, вне зависимости от его существенности, может повлиять на прочие аспекты аудита, включая, например, рассмотрение аудитором честности руководства или сотрудников.
- A4. Установление того, присутствует ли с юридической точки зрения в тех или иных действиях состав несоблюдения законов и нормативных актов, является предметом правового определения, и решение этого вопроса обычно не входит в профессиональную компетенцию аудитора. Тем не менее подготовка, опыт аудитора и его понимание организации и ее отрасли и сектора экономики могут обеспечивать основания для того, чтобы признать, что в некоторых действиях, оказавшихся в поле зрения аудитора, может быть состав несоблюдения законов и нормативных актов.
- A5. В соответствии с конкретными требованиями закона аудитор может быть обязан в рамках аудита финансовой отчетности давать отдельное заключение по вопросу о том, соблюдает ли организация те или иные положения законов или нормативных актов. В таких обстоятельствах МСА 700⁸ или МСА 800⁹ описывают порядок выполнения этих аудиторских обязанностей в работе над аудиторским заключением. Кроме того, в тех случаях, когда имеются конкретные требования закона относительно подготовки финансовой отчетности, может оказаться необходимым при планировании аудита включить в план надлежащие тесты на соблюдение тех или иных положений законов и нормативных актов.

Особенности организаций государственного сектора

- A6. В государственном секторе могут существовать дополнительные обязанности аудитора в отношении учета требований законов и нормативных актов, которые могут относиться к аудиту финансовой отчетности или могут распространяться на прочие аспекты бизнеса организации.

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

Получение понимания нормативно-правовой базы (см. пункт 12)

- A7. Чтобы получить общее понимание нормативно-правовой базы и того, каким образом организация соблюдает ее требования, аудитор может, например:
- использовать имеющееся у него понимание отрасли организации, регулирующих и прочих внешних факторов;
 - получить обновленную информацию о тех законах и нормативных актах, которые непосредственно определяют отраженные показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности;

⁸ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 38

⁹ МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 11

- запросить у руководства информацию о прочих законах или нормативных актах, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации;
- запросить у руководства информацию о политике и процедурах организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов;
- запросить у руководства информацию о принятых политике и процедурах выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств.

Законы и нормативные акты, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности (см. пункт 13)

A8. Некоторые законы и нормативные акты уже давно действуют, хорошо известны как самой организации, так и в целом внутри ее отрасли или сектора экономики и имеют самое непосредственное отношение к финансовой отчетности организации (как это описано в пункте б(а)). В их число могут входить законы и нормативные акты, которые относятся, например, к следующему:

- форме и содержанию финансовой отчетности;
- отраслевым особенностям составления финансовой отчетности;
- порядку учета операций по государственным контрактам;
- порядку начисления или признания расходов для исчисления налога на прибыль или затрат на пенсионное обеспечение.

Некоторые положения в этих законах и нормативных актах могут иметь самое непосредственное отношение к конкретным предпосылкам на уровне финансовой отчетности (например, в отношении полноты начисления резервов по налогу на прибыль), в то время как другие могут иметь прямое отношение к финансовой отчетности в целом (например, перечень необходимых отчетов, составляющих полный комплект финансовой отчетности). Цель требования в пункте 13 состоит в том, чтобы аудитор собрал достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении определения показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с применимыми положениями этих законов и нормативных актов.

Несоблюдение прочих положений таких законов и нормативных актов, а также прочих законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, затраты на которые, возможно, должны будут резервироваться в финансовой отчетности, но не считаются оказывающими непосредственное влияние на финансовую отчетность, как это описано в пункте б(а).

Процедуры для выявления случаев несоблюдения – прочие законы и нормативные акты (см. пункт 14)

A9. Некоторые прочие законы и нормативные акты могут потребовать особого внимания аудитора, поскольку они оказывают основополагающее влияние на деятельность организации (как это описано в пункте б(б)). Несоблюдение законов и нормативных актов, которые оказывают основополагающее влияние на деятельность организации, может привести к тому, что организация прекратит свою деятельность, или поставит под вопрос ее способность продолжать непрерывно свою деятельность. Например, несоблюдение требований лицензии организации или иного разрешительного документа на ведение ее деятельности может оказать такое влияние (например, для банка – несоблюдение требований по капиталу или по капиталовложениям). Существует также множество законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса организации, которые обычно не оказывают влияния на финансовую отчетность и не включены в информационные системы организации, относящиеся к подготовке финансовой отчетности.

A10. Поскольку влияние на финансовую отчетность прочих законов и нормативных актов может варьироваться в зависимости от деятельности организации, аудиторские процедуры, требуемые пунктом 14, нацелены на то, чтобы в поле зрения аудитора попали случаи несоблюдения законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Несоблюдение, выявленное аудитором в результате применения прочих аудиторских процедур (см. пункт 15)

A11. Аудиторские процедуры, применяемые для формирования мнения по финансовой отчетности, могут привлечь внимание аудитора к случаям выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов. Например, это такие аудиторские процедуры, как:

- ознакомление с протоколами заседаний;
- направление запросов руководству и юристу организации или внешнему юристу относительно судебных разбирательств, исков и оценочных показателей;
- детальное тестирование по существу в отношении подробностей видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Письменные заявления (см. пункт 16)

A12. Поскольку реальное влияние на финансовую отчетность законов и нормативных актов может значительно варьироваться, письменные заявления обеспечивают необходимые аудиторские доказательства осведомленности руководства о выявленном или возможном несоблюдении законов и нормативных актов, последствия которого могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Однако письменные заявления сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств и, следовательно, не влияют на характер и объем прочих аудиторских доказательств, которые должны быть собраны аудитором.¹⁰

Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

Признаки несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт 18)

A13. Если аудитору становится известно о существовании следующих фактов или он получает информацию о них, это может являться признаком несоблюдения законов и нормативных актов:

- расследования правительственными и регулирующими органами или выплата штрафов или пеней;
- платежи за неопределенные услуги или займы консультантам, связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим;
- комиссионные по продажам или агентское вознаграждение, которые выглядят чрезмерными в сравнении с обычно выплачиваемыми организацией или в ее отрасли и с платой за действительно полученные услуги;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- необычные выплаты наличными, закупки с оплатой в форме кассовых чеков на предъявителя или в виде банковских переводов на номерные счета;
- необычные операции с организациями, зарегистрированными в офшорах со значительными налоговыми льготами;
- платежи за полученные товары или услуги получателям не из тех стран, из которых эти товары или услуги были получены;
- платежи без надлежащей документации по валютному контролю;
- наличие информационной системы, которая либо в силу особенностей ее структуры, либо по непредвиденным причинам не обеспечивает возможность последующей проверки;
- запрещенные операции или операции, которые отражены некорректно в учете;
- негативные комментарии в прессе.

Вопросы, имеющие отношение к проведению оценки аудитором (см. пункт 18(b))

A14. Вопросы, имеющие отношение к проведению оценки аудитором их возможного влияния на финансовую отчетность, например, таковы:

¹⁰ МСА 580 «Письменные заявления», пункт 4

- имеются ли возможные финансовые последствия несоблюдения законов и нормативных актов для финансовой отчетности, включая в том числе наложение штрафов, пеней, требований возмещения ущерба, а также угрозу экспроприации активов, принудительного прекращения деятельности организации и судебного разбирательства;
- требуется ли раскрытие возможных финансовых последствий;
- являются ли возможные финансовые последствия настолько серьезными, что они могут поставить под сомнение достоверность представления финансовой отчетности или иным образом сделать финансовую отчетность вводящей в заблуждение.

Аудиторские процедуры (см. пункт 19)

- A15. Аудитор может обсудить свои выводы с лицами, отвечающими за корпоративное управление, если они могут обеспечить предоставление дополнительных аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что лица, отвечающие за корпоративное управление, имеют аналогичное понимание фактов и обстоятельств, имеющих отношение к операциям или событиям, приведшим к возможности несоблюдения законов и нормативных актов.
- A16. Если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации аудитору относительно того, что организация в действительности соблюдает законы и нормативные акты, аудитор может счесть целесообразным проконсультироваться у юрисконсульта организации или у внешнего юрисконсульта относительно применения законов и нормативных актов к данным обстоятельствам, включая возможность недобросовестных действий, и возможного влияния их на финансовую отчетность. Если аудитор сочтет неприемлемым консультироваться у юрисконсульта организации или если он не удовлетворен качеством полученной консультации, аудитор может счесть целесообразным проконсультироваться у собственного юрисконсульта по вопросам, связанным с установлением того, действительно ли имеет место нарушение того или иного закона или нормативного акта, а также по возможным правовым последствиям, включая подозрение в недобросовестных действиях, и по вопросу о том, какие дальнейшие шаги следует предпринять аудитору, если это необходимо.

Оценка последствий несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт 21)

- A17. В соответствии с требованиями пункта 21 аудитор оценивает последствия несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая оценку аудитором риска и надежности письменных заявлений. Последствия конкретных случаев несоблюдения, выявленных аудитором, будут зависеть от соотношения между совершением и сокрытием нарушения, если таковые имели место, и конкретными контрольными действиями, а также от уровня руководителей или наемных работников, причастных к несоблюдению, в особенности это касается последствий несоблюдения, к которым причастно руководство самого высокого уровня в организации.
- A18. В исключительных случаях, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер, которые аудитор считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах, даже если несоблюдения несут незначительные последствия по отношению к финансовой отчетности, аудитор может рассмотреть вопрос о необходимости отказа от продолжения аудита, если такой отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами. При решении вопроса о необходимости отказа от продолжения аудита аудитор может обратиться за юридической консультацией. Если отказ от продолжения аудита невозможен, аудитор может рассмотреть возможность альтернативных действий, включая описание несоблюдения в разделе «Прочие сведения» в аудиторском заключении.¹¹

Сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

Представление информации о несоблюдении в регулирующие и правоохранительные органы (см. пункт 28)

- A19. Профессиональный долг аудитора – сохранять конфиденциальность клиентской информации – может препятствовать доведению информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов сторонним по отношению к организации лицам.

¹¹ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт 8

Однако юридическая ответственность аудитора различна в тех или иных странах, и в некоторых обстоятельствах обязанность сохранять конфиденциальность может преодолевать нормативным актом, законом или судами. В некоторых юрисдикциях аудитор финансового учреждения в соответствии с законом обязан сообщать о случаях несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов в надзорные органы. Кроме того, в некоторых юрисдикциях аудитор должен сообщать в государственные органы об искажениях в тех случаях, когда руководство и, где это применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации. Аудитор может счесть целесообразным получение юридической консультационной помощи для выработки приемлемого плана действий.

Особенности организаций государственного сектора

A20. Аудитор государственного сектора может быть обязан докладывать о случаях несоблюдения законов и нормативных актов в законодательные органы или иные органы государственного управления, либо включать информацию об этих случаях в аудиторское заключение.

Документация (см. пункт 29)

A21. Аудиторская документация в отношении выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов может включать, например:

- копии документов или иные, подтверждающие данные
- протоколы обсуждений, проведенных с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или сторонними лицами.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 265
«ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, ОТВЕЧАЮЩИХ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ
УПРАВЛЕНИЕ, И РУКОВОДСТВА О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ»

Международный стандарт аудита (МСА) 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) обязывает аудитора надлежащим образом информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство о недостатках в системе внутреннего контроля¹, которые выявил аудитор при проведении аудита финансовой отчетности. Настоящий стандарт не накладывает дополнительных обязанностей на аудитора в отношении обеспечения понимания системы внутреннего контроля и разработки и проведения тестов средств контроля сверх того, что уже входит в требования стандартов МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330.² МСА 260³ устанавливает дополнительные требования и содержит рекомендации в отношении обязанностей аудитора по информированию лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении проводимого аудита.
2. При выявлении и оценке рисков существенного искажения от аудитора требуется получение понимания системы внутреннего контроля в части, касающейся проводимого аудита.⁴ При выполнении оценки рисков аудитор анализирует средства внутреннего контроля с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих сложившимся обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. Аудитор может выявить недостатки в системе внутреннего контроля не только в ходе выполнения процедуры оценки риска, но также на любом другом этапе аудита. Настоящий стандарт определяет, о каких именно из выявленных недостатков аудитор должен сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству.
3. Никакие положения настоящего стандарта не препятствуют аудитору сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству о любых иных вопросах, связанных с внутренним контролем, которые аудитор выявил в ходе аудита.

¹ МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункты 4 и 12

² МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*

³ МСА 260 *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*

⁴ МСА 315 (пересмотренный), пункт 12. Пункты А67–А72 дают рекомендации в отношении средств контроля, имеющих отношение к проводимому аудиту

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.*

Цель

5. Цель аудитора состоит в надлежащем информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля, которые он выявил в ходе аудита, и которые, в соответствии с суждением аудитора, являются достаточно важными, чтобы привлечь их внимание.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) недостаток системы внутреннего контроля – недостаток, который имеет место в том случае, если:
 - (i) средство контроля разработано, внедрено и функционирует таким образом, что оно не в состоянии предотвратить или своевременно обнаружить и устранить искажения в финансовой отчетности, или;
 - (ii) отсутствует необходимое средство контроля для предотвращения или своевременного обнаружения и устранения искажений в финансовой отчетности.
 - (b) значительный недостаток системы внутреннего контроля – недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными и поэтому заслуживают внимания со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А5).

Требования

7. Аудитор должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, выявил ли он один недостаток или более в системе внутреннего контроля (см. пункты А1–А4).
8. Если аудитор выявил один недостаток или более в системе внутреннего контроля, он должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, являются ли они в отдельности или в совокупности значительными (см. пункты А5–А11).
9. Аудитор должен в письменной форме сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление (см. пункты А12–А18, А27).
10. Аудитор должен также своевременно сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности следующее (см. пункты А19, А27):
 - (a) о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, о которых аудитор сообщил или намеревается сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах сообщать об этом напрямую руководству было бы неуместным, – в письменной форме (см. пункты А14, А20–А21);
 - (b) о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, о которых не сообщалось руководству иными лицами и которые, в соответствии с суждением аудитора, являются достаточно важными, чтобы привлечь внимание руководства (см. пункты А22–А26).
11. Аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля:
 - (a) описание недостатков и пояснение их возможного воздействия (см. пункт А28);
 - (b) достаточную информацию, позволяющую лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству понять контекст сообщения. В частности, аудитор должен пояснить следующее (см. пункты А29–А30):
 - (i) цель аудита состояла в том, чтобы аудитор выразил мнение о финансовой отчетности;

- (ii) проводимый аудит включал анализ системы внутреннего контроля, имеющей отношение к подготовке финансовой отчетности, с целью определения аудиторских процедур, соответствующих сложившимся обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля;
- (iii) вопросы, о которых сообщается, ограничиваются недостатками, которые аудитор выявил в ходе аудита и в отношении которых аудитор пришел к выводу, что эти недостатки являются достаточно важными, чтобы привлечь внимание к ним лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение того, выявлены ли недостатки в системе внутреннего контроля (см. пункт 7)

- A1. При определении того, выявил ли аудитор один недостаток или более в системе внутреннего контроля, он может обсудить соответствующие факты и те обстоятельства, которые легли в основу выводов аудитора, с руководством соответствующего уровня. Такое обсуждение дает возможность аудитору оповестить руководство своевременно о наличии недостатков, о которых руководству ранее могло быть неизвестно. Уровень руководства, с которым надлежит обсуждать эти выводы, – это руководитель, хорошо знакомый с затронутой областью внутреннего контроля и имеющий полномочия по принятию соответствующих мер по исправлению ситуации в отношении любого из выявленных недостатков в системе внутреннего контроля. В некоторых обстоятельствах для аудитора может оказаться неуместным обсуждать свои выводы непосредственно с руководством, например, если эти выводы могут поставить под сомнение честность или уровень подготовки руководства (см. пункт A20).
- A2. При обсуждении фактов и обстоятельств, упоминаемых в выводах аудитора, с руководством аудитор может собрать дополнительную относящуюся к делу информацию для дальнейшего изучения, такую как:
 - понимание руководством реальных или предполагаемых причин недостатков;
 - исключения, возникающие в связи с недостатками, которые руководство, возможно, отметило, например, искажения, которые не были предотвращены путем применения соответствующих средств контроля в сфере информационных технологий (ИТ);
 - предварительные указания руководства в ответ на выводы аудитора.

Особенности малых организаций

- A3. В то время как понятия, лежащие в основе контрольных действий в малых организациях, скорее всего, окажутся сходными с аналогичными в крупных организациях, степень формализации, свойственная их выполнению, будет отличаться. Кроме того, малые организации могут не испытывать необходимости в некоторых видах контрольных действий вследствие средств контроля, применяемых руководством. Например, единоличные полномочия руководства по предоставлению товарного кредита потребителям и утверждению значительных закупок могут обеспечить эффективный контроль за важными остатками по счетам и операциями, уменьшая или устраняя необходимость в более развернутых контрольных действиях.
- A4. Кроме того, малые организации во многих случаях имеют меньше наемных работников, что может ограничивать степень, до которой разделение должностных обязанностей является достижимым. Однако в малой организации, управляемой собственником, собственник-руководитель может иметь возможность осуществлять более эффективный надзор, чем в крупной организации. Этот более высокий уровень надзора со стороны руководства должен быть уравновешен расширением возможностей руководства для обхода средств контроля.

Значительные недостатки в системе внутреннего контроля (см. пункты 6(b), 8)

- A5. Значительность недостатка или сочетания недостатков в системе внутреннего контроля зависит не только от того, имело ли место искажение, но и от вероятности того, что искажение может иметь место, а также от возможного размера этого искажения. Значительные недостатки, таким образом, могут существовать, даже если аудитор не выявил случаев искажения в ходе аудита.

- А6. Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при определении того, является ли значительным недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, включают следующие:
- вероятность недостатков, приводящих к существенным искажениям в финансовой отчетности в будущем;
 - подверженность соответствующего актива или обязательства потерям или недобросовестным действиям;
 - субъективность и сложность определения оценочных величин, таких как оценочные значения справедливой стоимости;
 - суммы в финансовой отчетности, подверженные воздействию соответствующих недостатков;
 - объем деятельности, который имел место или может иметь место с остатком по счету или виду операций, подверженных воздействию соответствующего недостатка (недостатков);
 - важность средств контроля для процесса подготовки финансовой отчетности;
 - общие средства контроля и мониторинга (такие как надзор за руководством);
 - средства контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий;
 - средства контроля выбора и применения значимых аспектов учетной политики;
 - средства контроля значительных операций со связанными сторонами;
 - средства контроля значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации;
 - средства контроля процесса подготовки финансовой отчетности в конце периода (такие как средства контроля нетипичных бухгалтерских записей);
 - причина и частота обнаруженных исключений в результате недостатков в средствах контроля;
 - взаимодействие того или иного недостатка с другими недостатками в системе внутреннего контроля.
- А7. Признаки значительных недостатков в системе внутреннего контроля, например, следующие:
- свидетельства наличия неэффективных аспектов контрольной среды, такие как:
 - признаки того, что значительные операции, в которых руководство финансово заинтересовано, должным образом не контролируются лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - выявление недобросовестных действий руководства, независимо от их существенности, которые не были предотвращены средствами внутреннего контроля организации;
 - неспособность руководства принять соответствующие меры по исправлению ситуации по ранее доведенным до его сведения значительным недостаткам;
 - отсутствие процедур оценки риска внутри организации, где обычно можно было бы ожидать их наличие;
 - свидетельства неэффективных процедур оценки риска организации, такие как неспособность руководства выявить риск существенного искажения, который, как того ожидает аудитор, должен был быть выявлен процедурами оценки рисков в организации;
 - свидетельства неэффективности ответных мер по поводу выявленных значительных рисков (например, отсутствие средств контроля за такими рисками);
 - искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации;
 - исправление ранее выпущенной финансовой отчетности, отражающее исправление существенного искажения по причине ошибки или недобросовестных действий;
 - свидетельства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

- A8. Для эффективного предотвращения или обнаружения и исправления искажений схема использования средств контроля может предполагать, что они задействуются в отдельности или в сочетании друг с другом.⁵ Например, средства контроля дебиторской задолженности для предотвращения или обнаружения и исправления искажений остатков по счету могут состоять из автоматизированных средств контроля и средств контроля с ручной обработкой данных, работающих вместе. Недостаток системы внутреннего контроля сам по себе может не быть настолько важным, чтобы представлять собой значительный недостаток. Однако сочетание недостатков, воздействующих на один и тот же остаток по счету или на одно и то же раскрытие информации, предпосылку или компонент системы внутреннего контроля, может повысить риски искажения до такой степени, которая влечет за собой значительные недостатки.
- A9. В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом могут устанавливаться (особенно при проведении аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам) требования к аудитору сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, или иным заинтересованным лицам (таким как регулирующие органы) об одном или более конкретных типах недостатков системы внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита. В тех случаях, когда законом или нормативным актом установлены конкретные термины и даны их определения в отношении этих недостатков для целей сообщения о них, аудитор пользуется этими терминами и определениями для подготовки сообщений в соответствии с требованиями законов и нормативных актов.
- A10. Если в той или иной юрисдикции разработаны соответствующие термины для видов недостатков системы внутреннего контроля, о которых следует проинформировать, но при этом отсутствуют определения этих терминов, аудитору может оказаться необходимым прибегнуть к выработке суждения для установления круга тех вопросов, о которых следует сообщить в соответствии с законодательными или нормативными требованиями. При этом аудитор может счесть целесообразным принять во внимание требования и рекомендации настоящего стандарта. Например, если назначение соответствующего требования закона или нормативного акта состоит в доведении до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, тех или иных вопросов внутреннего контроля, о которых они должны быть осведомлены, может оказаться целесообразным принять такие вопросы как в целом аналогичные значительным недостаткам, описанным в требованиях настоящего стандарта, которые подлежат сообщению лицам, отвечающим за корпоративное управление.
- A11. Требования настоящего стандарта остаются в силе, независимо от того, что законы или нормативные акты могут требовать от аудитора пользоваться конкретными требованиями или определениями.

Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля

Сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля лицам, отвечающим за корпоративное управление, (см. пункт 9)

- A12. Сообщение о значительных недостатках в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление, отражает важность этих вопросов и оказывает помощь лицам, отвечающим за корпоративное управление, в выполнении их обязанностей по надзору. В стандарте МСА 260 приводятся соответствующие соображения в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, для тех случаев, когда все они участвуют в управлении организацией.⁶
- A13. При определении того, когда следует составлять письменное сообщение, аудитор может рассмотреть вопрос о том, является ли получение такого сообщения важным фактором для выполнения лицами, отвечающими за корпоративное управление, их обязанностей по надзору. Кроме того, в некоторых юрисдикциях в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут иметь потребность в получении соответствующего письменного сообщения от аудитора до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску для того, чтобы выполнить те или иные конкретные обязанности в отношении

⁵ МСА 315, пункт A73

⁶ МСА 260, пункт 13

средств внутреннего контроля для целей соблюдения требований регулирования или для иных целей. Для прочих организаций аудитор может составить письменное сообщение в более поздние сроки. Тем не менее в последнем случае, поскольку соответствующее письменное сообщение аудитора о значительных недостатках составляет часть аудиторского файла, к этому письменному сообщению применяется безусловное требование⁷, в соответствии с которым аудитор должен своевременно завершить окончательное формирование аудиторского файла. В МСА 230 устанавливается, что надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.⁸

- A14. Независимо от сроков соответствующего письменного сообщения о значительных недостатках, аудитор может прежде всего сообщить о них устно руководству и, если целесообразно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, для оказания им помощи в принятии своевременных мер для исправления ситуации, чтобы снизить риски существенного искажения. Эти действия, однако, не освобождают аудитора от обязанности сообщать о значительных недостатках в письменной форме, как это требуется настоящим стандартом.
- A15. Уровень детализации при составлении сообщения о значительных недостатках является предметом суждения аудитора в сложившихся обстоятельствах. Факторы, которые аудитор может принять во внимание при определении надлежащего уровня детализации в сообщении, включают, например:
- характер организации. Например, сообщение, которое потребуется для общественно значимой организации, может отличаться от сообщения для организации, не имеющей общественной значимости;
 - размер и сложность организации. Например, сообщение для организации, осуществляющей многообразные виды деятельности, может отличаться от сообщения для организации, ведущей простые виды деятельности;
 - характер значительных недостатков, которые выявил аудитор;
 - структура и состав корпоративного управления организации. Например, более высокая степень детализации может потребоваться в случаях, если в состав лиц, отвечающих за корпоративное управление, входят лица, обладающие значительным опытом в отрасли данной организации или в затронутых областях;
 - требования законов или нормативных актов в отношении информирования о тех или иных видах недостатков системы внутреннего контроля.
- A16. Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, могут уже быть осведомлены о значительных недостатках, которые выявил аудитор в ходе аудита, и, возможно, решили не применять никаких мер по их устранению по причине высоких затрат или по иным соображениям. Ответственность за оценку затрат и выгод от принятия мер для исправления ситуации возлагается на руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление. Следовательно, независимо от затрат или иных соображений, которые руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, могут счесть уместными при решении вопроса об устранении недостатков, применяется требование пункта 9.
- A17. Тот факт, что аудитор уже сообщал о том или ином значительном недостатке лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству в ходе предыдущего аудита, не отменяет для аудитора необходимости повторить данное сообщение, если соответствующие меры так и не были приняты. Если значительный недостаток, информация о котором была доведена до сведения ранее, сохраняется, в соответствующем сообщении за текущий год может повторяться описание из предыдущего сообщения либо просто может содержаться указание на предыдущее сообщение. Аудитор может запросить у руководства или, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, пояснение причин, по которым данный значительный недостаток так и не был устранен. Непринятие мер в отсутствие обоснованных пояснений может само по себе представлять значительный недостаток.

Особенности малых организаций

⁷ МСА 230 «Аудиторская документация», пункт 14

⁸ МСА 230, пункт A21

- A18. В случае аудита малых организаций аудитор может общаться с лицами, отвечающими за корпоративное управление, менее формально, чем в случае аудита крупных организаций или организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

Информирование руководства о недостатках в системе внутреннего контроля (см. пункт 10)

- A19. Обычно соответствующий уровень руководства – это руководитель, обладающий ответственностью и полномочиями для того, чтобы оценивать недостатки в системе внутреннего контроля и принимать необходимые меры для их устранения. В отношении значительных недостатков соответствующим, вероятно, будет уровень генерального директора или финансового директора (или аналогичный ему), поскольку эти вопросы также требуется сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление. В отношении прочих недостатков в системе внутреннего контроля соответствующий уровень может быть уровнем операционного руководства с более непосредственным доступом к затронутым сферам внутреннего контроля и с необходимыми полномочиями по принятию надлежащих мер для устранения недостатков.

Информирование руководства о значительных недостатках в системе внутреннего контроля (см. пункт 10(a))

- A20. Некоторые выявленные значительные недостатки в системе внутреннего контроля могут поставить под сомнение честность или уровень подготовки руководства. Например, могут иметь место свидетельства недобросовестных действий или намеренного несоблюдения законов и нормативных актов руководством, или руководство может проявить неспособность осуществлять надзор за надлежащей подготовкой финансовой отчетности, что может поставить под сомнение уровень его подготовки. Следовательно, может оказаться неуместно докладывать о таких недостатках непосредственно руководству.
- A21. МСА 250 устанавливает требования и содержит рекомендации по информированию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, включая случаи, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, сами оказываются причастны к такому несоблюдению.⁹ МСА 240 устанавливает требования и содержит рекомендации в отношении сообщения лицам, отвечающим за корпоративное управление, о ситуациях, когда аудитор выявил недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях с участием руководства.¹⁰

Информирование руководства о прочих недостатках в системе внутреннего контроля (см. пункт 10(b))

- A22. В ходе аудита аудитор может выявить прочие недостатки в системе внутреннего контроля, которые не являются значительными недостатками, но могут обладать достаточной важностью, чтобы заслужить внимание руководства. Определение того, какие именно прочие недостатки в системе внутреннего контроля заслуживают внимания руководства, составляет предмет суждения аудитора с учетом сложившихся обстоятельств, принимая во внимание вероятность и возможный размер искажений, которые могут возникать в финансовой отчетности в результате этих недостатков.
- A23. Информирование о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, которые заслуживают внимания руководства, не обязательно выполняется в письменной форме, оно может быть устным. Если аудитор обсуждает факты и обстоятельства выводов аудитора с руководством, аудитор может рассмотреть возможность устного сообщения о прочих недостатках руководству в ходе таких обсуждений. Следовательно, впоследствии нет необходимости отправлять формальное сообщение.
- A24. Если аудитор в один из предыдущих периодов уже информировал руководство о недостатках в системе внутреннего контроля, не являющихся значительными недостатками, и руководство решило не применять никаких мер по их устранению по причине высоких затрат или по иным причинам, аудитор не обязан повторять данное сообщение в текущем периоде. Аудитор также не обязан повторять информацию о таких недостатках, если она уже сообщалась руководству иными лицами, такими как служба внутреннего аудита или регулирующие органы. Однако может оказаться целесообразным заново сообщить об этих прочих недостатках, если имело место изменение состава руководства, или аудитору стала известна новая информация, меняющая прежние представления аудитора и руководства об этих недостатках. Однако неспособность руководства устранить прочие

⁹ МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункты 22–28

¹⁰ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункт 41

недостатки в системе внутреннего контроля, о которых сообщалось ранее, может сама стать значительным недостатком, требующим сообщения лицам, отвечающим за корпоративное управление. Принятие решения по этому вопросу зависит от суждения аудитора с учетом сложившихся обстоятельств.

- A25. В некоторых обстоятельствах лица, отвечающие за корпоративное управление, могут пожелать получать подробную информацию о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, о которых аудитор сообщал руководству, или краткую информацию в отношении характера таких прочих недостатков. В качестве альтернативы аудитор может счесть целесообразным проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о его сообщениях руководству о прочих недостатках. В любом случае аудитор может докладывать лицам, отвечающим за корпоративное управление, устно или в письменной форме в зависимости от целесообразности.
- A26. В стандарте МСА 260 приводятся соответствующие соображения в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, для тех случаев, когда все они участвуют в управлении организацией.¹¹

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 9–10)

- A27. У аудиторов государственного сектора могут быть дополнительные обязанности по информированию о недостатках в системе внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита, такими способами, с такой степенью детализации и таким лицам, которые не рассматриваются в настоящем стандарте. Например, может иметь место необходимость сообщать о значительных недостатках законодательному органу или иному органу государственного управления. Закон, нормативный акт или прочий источник права может также обязывать аудиторов государственного сектора сообщать о недостатках в системе внутреннего контроля независимо от значительности возможного воздействия этих недостатков. Кроме того, законодательство может требовать от аудиторов государственного сектора сообщать о более широком круге вопросов, имеющих отношение к внутреннему контролю, а не только о недостатках в системе внутреннего контроля, о которых необходимо сообщать в соответствии с настоящим стандартом, например, о средствах контроля, относящихся к соблюдению законодательных и нормативных актов или условий контрактов или соглашений о грантах.

Содержание письменного сообщения о значительных недостатках в системе внутреннего контроля (см. пункт 11)

- A28. При пояснении возможного воздействия значительных недостатков аудитор не обязан приводить количественную оценку такого воздействия. В случае целесообразности значительные недостатки можно для целей отчета объединить в группы. Аудитор может также включить в письменное сообщение предложения по устранению недостатков, информацию о шагах, реально предпринятых или предлагаемых руководством, а также заявление о том, выполнялись ли аудитором какие-либо шаги, чтобы проверить, действительно ли принятые руководством меры были приведены в исполнение.
- A29. Аудитор может счесть целесообразным включить в свое сообщение в качестве дополнительной следующую информацию:
- указание на то, что, если бы аудитор провел аудиторские процедуры более широкого диапазона в отношении системы внутреннего контроля, он, возможно, выявил бы большее количество недостатков, о которых следует проинформировать, или пришел бы к выводу, что о некоторых из недостатков, о которых было сообщено, не было необходимости сообщать;
 - указание на то, что данное сообщение подготовлено для целей лиц, отвечающих за корпоративное управление, и может оказаться непригодным для иных целей.
- A30. Законом или нормативным актом может требоваться от аудитора или руководства предоставлять копию соответствующего письменного сообщения аудитора о значительных недостатках в адрес соответствующего регулирующего органа. Если это условие применяется, письменное сообщение аудитора может содержать упоминание такого органа.

¹¹ МСА 260, пункт 13

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 300 «ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности. Настоящий стандарт относится к повторным аудиторским заданиям. Отдельно представлены дополнительные замечания, относящиеся к аудиторскому заданию, выполняемому впервые.

Роль и сроки планирования

2. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита. Надлежащее планирование полезно при проведении аудита финансовой отчетности, поскольку (см. пункты А1–А3):
 - помогает аудитору уделять надлежащее внимание важным аспектам аудита;
 - помогает аудитору своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
 - помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения таким образом, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;
 - оказывает помощь при выборе членов аудиторской группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, а также при распределении работ между ними;
 - способствует осуществлению руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также анализа результатов их работы;
 - в тех случаях, когда это имеет место, оказывает помощь в координации работы аудиторов компонентов организации и экспертов.

Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

4. Цель аудитора состоит в том, чтобы спланировать проведение аудита таким образом, чтобы он был проведен эффективно.

Требования

Участие ключевых членов аудиторской группы

5. Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита, включая планирование обсуждений среди членов аудиторской группы и их участие в обсуждении (см. пункт А4).

Предварительная работа по заданию

6. В начале выполнения аудиторского задания аудитор должен предпринять следующие действия:
 - (a) выполнить процедуры, требуемые МСА 220 в отношении продолжения отношений с клиентом и данного аудиторского задания¹;
 - (b) оценить соблюдение соответствующих этических требований, включая независимость, в соответствии с МСА 220²;
 - (c) получить понимание условий аудиторского задания, как этого требует МСА 210³ (см. пункты А5–А7).

Работы по планированию

7. Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.
8. При разработке общей стратегии аудита аудитор должен:
 - (a) выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;
 - (b) подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;
 - (c) проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности аудиторской группы;
 - (d) изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания;
 - (e) установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита (см. пункты А8–А11).
9. Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание:
 - (a) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 315 (пересмотренный)⁴;
 - (b) характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330⁵;
 - (c) прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункт А12).

¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 12–13

² МСА 220, пункты 9–11

³ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты 9–13

⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»

⁵ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

10. В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (см. пункт А13).
11. Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы (см. пункты А14–А15).

Документация

12. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию⁶:
 - (а) общую стратегию аудита;
 - (б) план проводимого аудита;
 - (с) все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию аудита или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (см. пункты А16–А19).

Дополнительные соображения относительно аудиторских заданий, выполняемых впервые

13. Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить следующие действия:
 - (а) провести процедуры, требуемые МСА 220 в отношении принятия отношений с клиентом и данного аудиторского задания⁷;
 - (б) в порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора (см. пункт А20).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Роль и сроки планирования (см. пункт 2)

- А1. Характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.
- А2. Планирование не является отдельным этапом аудита, а, скорее, носит непрерывный и циклический характер и во многих случаях начинается сразу по завершении (или в связи с завершением) предыдущего аудиторского задания и продолжается вплоть до выполнения текущего аудиторского задания. Планирование предполагает анализ сроков определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до начала выполнения последующих аудиторских процедур. Например, планирование включает необходимость еще до выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения проанализировать такие вопросы, как:
 - перечень аналитических процедур, которые необходимо выполнить в качестве процедур оценки рисков;
 - получение общего представления о нормативно-правовых актах, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;
 - порядок определения существенности;
 - целесообразность привлечения экспертов;
 - порядок выполнения прочих процедур оценки рисков.
- А3. Для того чтобы способствовать выполнению аудиторского задания и управлению им (например, координировать проведение определенных аудиторских процедур с работой персонала организации), аудитор может принять решение обсудить некоторые аспекты планирования с руководством организации. Несмотря на то, что такие обсуждения во многих случаях проводятся,

⁶ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

⁷ МСА 220, пункты 12–13

разработка общей стратегии аудита и плана проводимого аудита остается сферой ответственности аудитора. При обсуждении вопросов, относящихся к общей стратегии аудита или плану проводимого аудита, необходимо позаботиться о том, чтобы не подвергнуть риску их результативность. Например, обсуждение с руководством характера и сроков проведения аудиторских процедур может поставить под угрозу эффективность аудита, сделав аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

Участие ключевых членов аудиторской группы (см. пункт 5)

- A4. Участие руководителя задания и других ключевых членов аудиторской группы в планировании аудита предполагает использование их опыта и умения разобраться в сути вопросов, что приводит к повышению результативности и эффективности процесса планирования.⁸

Предварительная работа по заданию (см. пункт 6)

- A5. Проведение в начале выполнения текущего аудиторского задания всех предварительных работ по нему, описанных в пункте 6, помогает аудитору выявить и оценить события или обстоятельства, которые могут неблагоприятно повлиять на его возможности по проведению планирования и выполнения аудиторского задания.
- A6. Выполнение этих предварительных работ по аудиторскому заданию позволяет аудитору таким образом спланировать это задание, чтобы в ходе его выполнения:
- аудитор сохранял бы независимость и способность выполнения аудиторского задания;
 - не возникало бы проблем с честностью руководства, способных негативно отразиться на желании аудитора продолжить выполнение задания;
 - не возникало бы недоразумений с клиентом по вопросам условий аудиторского задания.
- A7. Анализ аудитором вопроса о продолжении отношений с клиентом и соблюдении соответствующих этических требований, включая независимость, проводится на протяжении всего аудиторского задания по мере возникновения новых условий или изменения обстоятельств. Выполнение начальных процедур как по вопросу продолжения отношений с клиентом, так и по оценке соблюдения соответствующих этических требований (включая независимость) в самом начале текущего аудиторского задания означает, что они завершаются до выполнения прочих существенных работ по текущему аудиторскому заданию. В случаях повторяющихся аудиторских заданий такие начальные процедуры обычно выполняются сразу по завершении (или в связи с завершением) предыдущего аудиторского задания.

Работы по планированию

Общая стратегия аудита (см. пункты 7–8)

- A8. При условии выполнения аудиторских процедур оценки рисков процесс выработки общей стратегии аудита помогает аудитору достичь определенности в таких вопросах, как:
- ресурсы, необходимые для проведения работ в тех или иных областях аудита, например, использование обладающих надлежащей квалификацией членов аудиторской группы для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или привлечение экспертов к решению сложных вопросов;
 - распределение ресурсов по тем или иным областям аудита, например, количество членов аудиторской группы, выделенных для проведения инвентаризации больших объемов запасов в местах их нахождения, объем проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или количество часов, выделенных на работу с областями, характеризующимися высоким уровнем риска;
 - когда следует использовать имеющиеся ресурсы: например, на этапе промежуточного аудита или в основные ключевые даты;

⁸ Требования и рекомендации по обсуждению аудиторской группой вопросов подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям излагаются в МСА 315 (пересмотренном), пункт 10. В пункте 15 стандарта МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» содержатся рекомендации относительно того, что в ходе такого обсуждения делается упор на подверженность финансовой отчетности организации существенным искажениям по причине недобросовестных действий.

- как осуществляется управление ресурсами, их распределение и контроль за ними: например, когда следует проводить совещания с целью инструктажа и заслушивания членов аудиторской группы, каким образом будет организовано проведение обзорных проверок руководителем задания и менеджером (например, на рабочем месте или удаленно), следует ли выполнить обзорные проверки качества выполнения задания.

- A9. В Приложении перечислены примеры замечаний, связанных с разработкой общей стратегии аудита.
- A10. По завершении разработки общей стратегии аудита можно перейти к разработке плана аудита, предусматривающего решение вопросов, определенных в общей стратегии аудита, с учетом необходимости достижения целей аудита посредством эффективного использования имеющихся у аудитора ресурсов. Разработка общей стратегии аудита и подробного плана аудита не обязательно являются отдельными или следующими друг за другом шагами, напротив, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из этих документов могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой.

Особенности малых организаций

- A11. При аудите малых организаций весь аудит может проводиться очень небольшой аудиторской группой. Во многих случаях аудит малых организаций проводится руководителем задания (который может быть индивидуально практикующим специалистом) совместно лишь с одним членом аудиторской группы (или вообще без членов аудиторской группы). В условиях небольшой аудиторской группы проще координировать совместную работу ее членов и организовать информационное взаимодействие между ними. Разработка общей стратегии аудита для проводимого аудита малой организации не должна становиться сложным или отнимающим много времени мероприятием; она зависит от размера организации, сложности аудита и размера аудиторской группы. Например, краткий меморандум, подготовленный по завершении предшествующего аудита, основанный на проверке рабочих документов и выделяющий проблемы, выявленные в ходе только что завершившегося аудита, в который внесены обновления уже в текущем периоде по результатам обсуждений с собственником-руководителем, может служить надлежащим образом задокументированной стратегией аудита по текущему аудиторскому заданию, если в этом меморандуме раскрыты вопросы, перечисленные в пункте 8.

План проводимого аудита (см. пункт 9)

- A12. План проводимого аудита содержит более подробное описание, чем общая стратегия, поскольку в нем указываются характер, сроки и объем выполняемых членами аудиторской группы аудиторских процедур. Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки ее плана. Например, планирование аудиторских процедур оценки рисков проводится на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков и объема тех или иных последующих аудиторских процедур зависит от исхода выполнения этих процедур оценки рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение последующих аудиторских процедур определенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации до начала планирования всех остальных последующих аудиторских процедур.

Внесение изменений в решения по планированию в ходе проведения аудита (см. пункт 10)

- A13. В результате непредвиденных событий, изменений в обстоятельствах или вследствие получения аудиторских доказательств, собранных в ходе проведения аудиторских процедур, у аудитора может возникнуть необходимость внести изменения в общую стратегию аудита и план аудита, что повлечет за собой изменение характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур с учетом пересмотренного анализа оцененных рисков. Так может происходить в случаях, когда аудитор получает информацию, существенно отличающуюся от той, которая была доступна при изначальном планировании соответствующих аудиторских процедур. Например, аудиторские доказательства, собранные в ходе выполнения процедур проверки по существу, могут противоречить аудиторским доказательствам, собранным в результате тестирования средств контроля.

Руководство, контроль и обзорная проверка (см. пункт 11)

- A14. Характер, сроки и объем руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также обзорной проверки выполненной ими работы варьируются и зависят от многих факторов, включая следующие:

- размер и сложность организации;
- область аудита;
- оцененные риски существенного искажения (например, повышение оцененного риска существенных искажений для данной области аудита обычно требует соответствующего расширения объема и обеспечения своевременности руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также более детальной проверки их работы);
- способностей и уровня подготовки членов аудиторской группы, выполняющих аудиторское задание.

Дополнительные рекомендации по руководству и контролю за проведением аудита, а также по проверке результатов аудиторской работы содержатся в МСА 220⁹.

Особенности малых организаций

A15. Если аудит проводится исключительно руководителем задания, то вопросы организации руководства и контроля за членами аудиторской группы не возникают. В таких случаях руководитель задания, самостоятельно выполнив все процедуры, оказывается осведомлен обо всех существенных проблемах. Когда весь аудит проводится одним и тем же лицом, оно впоследствии может столкнуться с проблемами практического свойства при вынесении объективного мнения о надлежащем характере суждений, вынесенных в ходе аудита. Если затрагиваются особенно сложные или необычные вопросы, а аудит проводится индивидуально практикующим специалистом, может оказаться целесообразным проконсультироваться с другими имеющими надлежащую квалификацию аудиторами или с профессиональной аудиторской организацией.

Документация (см. пункт 12)

A16. Документация по общей стратегии аудита представляет собой запись ключевых решений, которые считаются необходимыми для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы. Например, аудитор может обобщить общую стратегию аудита в форме меморандума, который содержит ключевые решения по общему объему, срокам и порядку проведения аудита.

A17. Документация по плану аудита является записью планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков и последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок в ответ на оцененные риски. Документация также служит свидетельством надлежащего планирования аудиторских процедур, которое можно изучить и одобрить до начала выполнения этих процедур. Аудитор может воспользоваться стандартными аудиторскими программами или контрольными перечнями, составленными с учетом конкретных обстоятельств аудиторского задания.

A18. Документирование значительных изменений в общей стратегии аудита и плане аудита, а также обусловленных ими изменений в запланированном характере, сроках и объеме аудиторских процедур поясняет причины, по которым были внесены эти значительные изменения, а общая стратегия аудита и план аудита были приняты в их окончательной редакции для проводимого аудита. Документы также отражают соответствующие ответные действия на значительные изменения, происходящие в ходе проводимого аудита.

Особенности малых организаций

A19. Как указано в пункте A11, соответствующий краткий меморандум может служить документальным оформлением стратегии аудита малой организации. При разработке плана аудита могут использоваться стандартные аудиторские программы или контрольные списки (см. пункт A17), составленные исходя из допущения о немногочисленности соответствующих контрольных мероприятий, что, скорее всего, и происходит в малой организации, при условии, что такие программы или списки используются с учетом конкретных обстоятельств аудиторского задания, включая оценку рисков аудитором.

Дополнительные соображения относительно аудиторских заданий, выполняемых впервые (см. пункт 13)

⁹ МСА 220, пункты 15–17

A20. Назначение и цель планирования проводимого аудита остаются неизменными как при аудиторском задании, выполняемом впервые, так и при аудите, проводимом регулярно. Однако при планировании аудиторского задания, выполняемого впервые, аудитор может столкнуться с необходимостью расширения перечня работ по планированию, поскольку у него нет прошлого опыта в отношении аудируемой организации, которым он мог бы воспользоваться при планировании аудита, проводимого регулярно. При разработке общей стратегии аудита и плана аудита, выполняемого впервые, аудитор может рассмотреть некоторые дополнительные вопросы, включая следующие:

- договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, например, по обеспечению возможности ознакомления с его рабочей документацией, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом;
- все принципиальные вопросы (включая применение принципов учета или стандартов аудита и финансовой отчетности), обсуждавшиеся с руководством в связи с первоначальным назначением аудитора, доведение этих вопросов до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также воздействие этих вопросов на общую стратегию аудита и план аудита;
- аудиторские процедуры, необходимые для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остатков на начало периода¹⁰;
- прочие процедуры, предусмотренные системой контроля качества аудиторской организации в отношении аудиторских заданий, выполняемых впервые (например, система контроля качества аудиторской организации может предусматривать участие другого партнера или старшего сотрудника в проверке общей стратегии аудита до начала значительных аудиторских процедур или в обзоре отчетов до их выпуска).

¹⁰ МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»

Приложение

(см. пункты 7–8, А8–А11)

Соображения по разработке общей стратегии аудита

В настоящем Приложении приводятся примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита. Многие из этих вопросов будут влиять и на подробный план аудита. Приведенные примеры охватывают широкий спектр вопросов, применимых ко многим аудиторским заданиям. В то время как некоторые из приведенных ниже вопросов могут быть включены в состав требований других МСА, далеко не все эти вопросы сохраняют свою актуальность для каждого аудиторского задания, а их перечень не обязательно является исчерпывающим.

Особенности аудиторского задания:

- концепция подготовки финансовой отчетности, на основании которой готовилась подлежащая аудиту финансовая информация, с учетом возможной необходимости проведения проверки соответствия какой-либо иной концепции подготовки финансовой отчетности;
- характерные для данной отрасли требования к отчетности, например, отчеты, предписанные отраслевыми регулирующими органами;
- предполагаемый охват аудита, включая количество и расположение аудируемых компонентов организации;
- характер отношений контроля между материнской организацией и ее компонентами, определяющий порядок консолидации группы;
- масштаб аудита компонентов организации, выполняемого сторонними аудиторами;
- характер подлежащих аудиту сегментов бизнеса, включая необходимость специальных знаний;
- применяемая валюта отчетности, включая необходимость пересчета аудируемой финансовой информации из одной валюты в другую;
- необходимость предусмотренного регламентирующими документами аудита отдельных финансовых отчетов в дополнение к аудиту для целей консолидации;
- наличие в организации службы внутреннего аудита и, в случае ее наличия, учет того, в каких областях и до какой степени результаты работы этой службы могут быть использованы для целей проводимого аудита, когда характер и объем планируемого использования работы внутренних аудиторов допускает непосредственное участие;
- использование организацией услуг обслуживающих организаций и, в случае использования таких услуг, учет того, каким образом аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых такими обслуживающими организациями;
- предполагаемый характер использования аудиторских доказательств, собранных в ходе предыдущих аудиторских заданий, например, доказательств, связанных с процедурами оценки рисков и тестирования средств контроля;
- реальное воздействие информационных технологий на аудиторские процедуры, включая доступность данных и ожидаемое использование автоматизированных способов аудита;
- согласование предполагаемого охвата и сроков аудита с обзорными проверками промежуточной финансовой информации, а также влияние информации, полученной в ходе таких обзорных проверок, на аудит;
- доступность персонала и данных клиента.

Цели отчетности, сроки аудита и характер информационного взаимодействия:

- календарь представления отчетности организации, например, на промежуточном и заключительном этапах;
- организация совещаний с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, для обсуждения характера, сроков и объема аудиторской работы;

- обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, предполагаемых типов отчетов и сроков их предоставления, а также иные виды информационного взаимодействия как в письменной, так и в устной форме, включая аудиторское заключение, письма руководства и информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- обсуждение с руководством вопросов, связанных с ожидаемым информированием о ходе выполнения аудиторских работ в течение всего задания;
- обсуждение с аудиторами компонентов организации вопросов, связанных с ожидаемыми видами и сроками предоставляемых отчетов, а также иных вопросов, связанных с аудитом компонентов;
- ожидаемый характер и сроки информационного взаимодействия членов аудиторской группы, включая характер и сроки проведения совещаний группы, а также сроки обзорных проверок выполненной работы;
- потребность в информационном взаимодействии с третьими лицами, включая любые предусмотренные законом или договором обязанности по представлению отчетности, возникающие в результате аудита.

Существенные факторы, предварительная работа по заданию и информация, полученная в ходе выполнения других заданий:

- порядок определения существенности в соответствии с МСА 320¹ и, в тех случаях, когда это применимо:
 - порядок определения существенности для компонентов организации и доведение информации об этом до аудиторов компонентов в соответствии с МСА 600²;
 - предварительное выявление значительных компонентов и существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации;
- предварительное выявление областей, в которых возможен повышенный риск существенного искажения;
- влияние оцененного риска существенного искажения на уровне всей финансовой отчетности на управление, надзор и проверку;
- способ, при помощи которого аудитор обращает внимание членов аудиторской группы на необходимость подвергать сомнению и следовать принципу профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;
- результаты предыдущего аудита, в ходе которого проводилась оценка операционной эффективности системы внутреннего контроля, включая характер выявленных недостатков и меры, принятые для их устранения;
- обсуждение вопросов, которые могут повлиять на проведение аудита, с персоналом аудиторской организации, ответственным за предоставление аудируемой организации прочих услуг;
- доказательства приверженности руководства принципам разработки, внедрения и поддержания надежной системы внутреннего контроля, включая доказательства наличия надлежащей документации по такой системе;
- объем операций, который может играть определяющую роль в решении аудитором вопроса о том, не будет ли более эффективным положиться на систему внутреннего контроля;
- осознание в масштабе всей организации важности системы внутреннего контроля для успешного ведения операционной деятельности организации;
- значительные события в развитии бизнеса, влияющие на организацию, включая изменения в информационных технологиях и бизнес-процессах, изменения в ключевом руководстве организации, а также приобретения, слияния и отчуждения;
- значительные события в развитии отрасли, такие как изменения в требованиях отраслевых нормативных актах и новые требования к отчетности;

¹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

² МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункты 21–23 и 40(с)

- значительные изменения в концепции подготовки финансовой отчетности, такие как изменения в стандартах финансовой отчетности;
- прочие значительные изменения, затрагивающие организацию, такие как изменения в нормативно-правовой базе.

Характер, сроки использования и объем ресурсов:

- подбор членов аудиторской группы (включая, в необходимых случаях, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания) и распределение обязанностей среди них, в том числе назначение более опытных членов аудиторской группы на направления с более высоким уровнем риска существенного искажения;
- составление сметы задания, включая установление количества времени, которое необходимо выделить на работы по тем направлениям, где возможен повышенный риск существенного искажения.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 315 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ
ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации.

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2013 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) предпосылки – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений;
 - (b) бизнес-риск – риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии;
 - (c) система внутреннего контроля – процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля;

- (d) процедуры оценки рисков – процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;
- (e) значительный риск – выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения при аудите.

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

5. Аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Процедуры оценки рисков, однако, сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основе которых может быть сформировано аудиторское мнение (см. пункты A1–A5).
6. Процедуры оценки рисков должны включать следующее:
 - (a) направление запросов руководству, соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также прочим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки (см. пункты A6–A13);
 - (b) аналитические процедуры (см. пункты A14–A17);
 - (c) наблюдение и инспектирование (см. пункт A18).
7. Аудитор должен рассмотреть вопрос, является ли значимой для выявления рисков существенного искажения информация, полученная при выполнении аудитором процедуры принятия или продолжения отношений с клиентом.
8. Если руководитель задания выполнял другие задания для организации, то он должен рассмотреть, является ли полученная им информация значимой для выявления рисков существенного искажения.
9. В тех случаях, когда аудитор планирует использовать информацию, полученную из предыдущего опыта его работы с организацией и аудиторских процедур, выполненных в ходе предыдущих аудиторских заданий, он должен установить, произошли ли какие-либо изменения со времени проведения предыдущего задания, которые могут повлиять на применимость такой информации для текущего аудита (см. пункты A19–A20).
10. Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении (см. пункты A21–A23).

Необходимое понимание аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации

Организация и ее окружение

11. Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:
 - (a) соответствующие отраслевые и регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты A24–A29);
 - (b) характер организации, включая:
 - (i) ее операционную деятельность;
 - (ii) ее структуру собственности и корпоративного управления;

- (iii) виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в организации специального назначения;
- (iv) структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты А30–А34);
- (с) выбор и применение организацией учетной политики, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли (см. пункт А35);
- (d) цели и стратегии организации, а также связанные с ними бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты А36–А42);
- (е) оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты А43–А48).

Система внутреннего контроля организации

12. Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита. Несмотря на то, что большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, как правило, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, связанные с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Вопрос о том, является ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими значимым для проводимого аудита, представляет собой предмет применения профессионального суждения аудитора (см. пункты А49–А72).

Характер и объем понимания соответствующих средств контроля

13. При получении понимания значимых для проводимого аудита средств контроля аудитор должен проанализировать их структуру и с помощью дополнительных процедур, помимо направления запросов персоналу организации, установить, внедрены ли они на практике (см. пункты А73–А75).

Компоненты системы внутреннего контроля

Контрольная среда

14. Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить:
- (a) была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения;
 - (b) обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля (см. пункты А76–А86).

Процесс оценки рисков в организации

15. Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:
- (a) выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
 - (b) оценка значительности рисков;
 - (с) оценка вероятности возникновения рисков;
 - (d) принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт А87).
16. Если в организации применяется такой процесс (далее по тексту он называется «процессом оценки рисков организации»), аудитор должен достичь понимания как самого процесса, так и результатов его применения. Если аудитор выявляет риски существенного искажения, которые

не смогло выявить руководство, он должен оценить, нет ли в основе этих рисков такого типа риска, который, согласно ожиданиям аудитора, должен был быть выявлен процессом оценки рисков организации. Если такой риск существует, аудитор должен получить понимание того, почему он не был выявлен в процессе оценки рисков, и оценить, соответствуют ли процессы обстоятельствам, или определить, имеются ли в организации значительные недостатки в системе внутреннего контроля в части процесса оценки рисков.

17. Если такой процесс в организации не осуществляется или применяется в отношении отдельного случая, аудитор должен обсудить с руководством вопрос о том, были ли выявлены бизнес-риски, являющиеся значимыми для целей финансовой отчетности, и какие меры приняты по их устранению. Аудитор должен оценить, является ли отсутствие документально оформленного процесса оценки риска надлежащим в данных обстоятельствах или это является значительным недостатком системы внутреннего контроля (см. пункт А88).

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие

18. Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов:
 - (a) виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;
 - (b) процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции инициируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;
 - (c) соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;
 - (d) то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;
 - (e) процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации;
 - (f) средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок (см. пункты А89–А93).
19. Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью, включая следующие (см. пункты А94–А95):
 - (a) информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам.

Контрольные действия, значимые для проводимого аудита

20. Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудитора, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий, связанных с каждым значительным видом операций, остатком по счету и раскрытием в финансовой отчетности или с каждой соответствующей предпосылкой (см. пункты А96–А102).
21. При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты А103–А105).

Мониторинг средств контроля

22. Аудитор должен получить понимание основных действий, которые используются организацией для мониторинга внутреннего контроля за финансовой отчетностью, включая те действия, которые относятся к контрольным, значимым для аудита, а также понимания порядка инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля организации (см. пункты А106–А108).
23. Если в организации есть служба внутреннего аудита¹, аудитор должен получить понимание обязанностей этой службы, а также ее статуса в структуре организации и характера осуществляемой или планируемой деятельности (см. пункты А109–А116).
24. Аудитор должен понимать источники информации, используемые организацией для мероприятий по мониторингу, а также основания, в соответствии с которыми руководство организации делает вывод, что информация является достаточно надежной для этих целей (см. пункт А117).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

25. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения:
 - (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты А118–А121);
 - (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты А122–А126),
чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
26. Для этого аудитор должен:
 - (а) выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности (см. пункты А127–А128);
 - (б) оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки;
 - (с) установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать (см. пункты А129–А131);
 - (д) проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению.

Риски, требующие особого внимания при проведении аудита

27. При оценке рисков в соответствии с пунктом 25, аудитор должен определить, является ли какой-либо из выявленных рисков, по его мнению, значительным риском. При формировании такого суждения аудитор должен исключить влияние выявленных средств контроля, относящихся к данному риску.
28. При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее:
 - (а) является ли данный риск риском недобросовестных действий;
 - (б) связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания;
 - (с) насколько сложны операции;

¹ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование результатов работы внутренних аудиторов», пункт 14а, содержит определение термина «служба внутреннего аудита» для целей Международных стандартов аудита

- (d) относится ли риск к значительным операциям со связанными сторонами;
 - (e) какова степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность;
 - (f) связан ли данный риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации, или операциями, которые представляются необычными по иным основаниям (см. пункты А132–А136).
29. Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску (см. пункты А137–А139).

Риски, по которым процедуры проверки по существу в отдельности не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств

30. В отношении некоторых рисков аудитор может прийти к выводу, что собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства только на основе процедур проверки по существу невозможно или практически нецелесообразно. Такие риски могут быть связаны с неточным или неполным учетом обычных и существенных видов операций или остатков по счетам, которые во многих случаях позволяют производить их обработку автоматизировано, с незначительным ручным вмешательством или без него. В таких случаях средства контроля организации за этими рисками являются значимыми для проводимого аудита, и аудитор должен получить их понимание (см. пункты А140–А142).

Пересмотр оценки рисков

31. В ходе проведения аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. Когда аудитор в ходе выполнения дальнейших аудиторских процедур получает аудиторские доказательства или получает новую информацию и эти доказательства или информация противоречат тем аудиторским доказательствам, на которых аудитор изначально основывал свою оценку, он должен пересмотреть свою оценку и внести изменения в запланированные дальнейшие аудиторские процедуры (см. пункт А143).

Документация

32. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию²:
- (a) обсуждение между членами аудиторской группы, если это требуется в соответствии с пунктом 10, и принятые значимые решения;
 - (b) ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, описанные в пункте 11, и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля, указанные в пунктах 14-24; источники информации, из которых было получено такое понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков;
 - (c) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в соответствии с требованиями пункта 25;
 - (d) выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля, по которым у аудитора сложилось понимание в результате применения требований пунктов 27–30 (см. пункты А144–А147).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия (см. пункт 5)

- А1. Получение понимания аудируемой организации и ее окружения, включая средства внутреннего контроля организации (далее именуемое «понимание организации»), – это непрерывный

² МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита. Это понимание создает систему критериев, в рамках которой аудитор планирует аудит и выносит профессиональное суждение на протяжении всего аудита, например:

- при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности;
- определении существенности в соответствии с МСА 320³;
- рассмотрении надлежащего характера выбранной учетной политики и ее применения, а также адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности;
- выявлении областей, в которых может потребоваться особое внимание аудитора, таких как операции между связанными сторонами, надлежащее использование руководством допущения о непрерывности деятельности организации, а также рассмотрение деловых целей операций;
- расчете ожидаемых показателей для использования при проведении аналитических процедур;
- проведении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как надлежащий характер допущений, а также письменные и устные заявления руководства.

- A2. Информация, полученная в результате выполнения процедур по оценке рисков и связанных с ними действий, может использоваться аудитором в качестве аудиторских доказательств для подтверждения оценки рисков существенного искажения. Кроме того, аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, а также связанных с ними предпосылок и эффективности средств контроля, даже если такие процедуры не были специально запланированы как процедуры проверки по существу или как тесты средств контроля. Аудитор может решить выполнять процедуры проверки по существу или тесты средств контроля параллельно процедурам оценки рисков, поскольку это может оказаться более эффективным.
- A3. Для определения необходимой степени понимания организации аудитор применяет профессиональное суждение. Основным критерий для аудитора состоит в определении того, достаточно ли полученное понимание для достижения целей, заявленных в настоящем стандарте. Степень общего понимания организации, которая необходима аудитору, меньше, чем степень понимания организации, которой обладает ее руководство.
- A4. Оцениваемые риски включают как риски искажения вследствие ошибки, так и риски искажения по причине недобросовестных действий, и в настоящем стандарте рассматриваются оба типа рисков. Однако значимость недобросовестных действий настолько велика, что в МСА 240 включены дополнительные требования и рекомендации в отношении процедур оценки рисков и связанных с этим действий для получения информации, используемой для выявления рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий⁴.
- A5. Несмотря на то, что аудитор должен выполнить все процедуры оценки рисков, описанные в пункте 6, в ходе получения необходимого понимания организации (см. пункты 11–24) от аудитора не требуется выполнять все указанные процедуры применительно к каждому аспекту понимания организации. Для получения информации, которая может быть полезна при выявлении рисков существенного искажения, могут применяться и другие процедуры. Примеры таких процедуры включают:
- анализ информации из внешних источников, таких как отраслевые и экономические журналы, аналитические отчеты, исследования банков и рейтинговых агентств, а также издания регулирующих органов и финансовые публикации;

³ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

⁴ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункты 12–24

- направление запросов внешнему юристу организации или оценщикам, услугами которых пользовалась организация.

Запросы руководству, в службу внутреннего аудита и другим лицам внутри организации (см. пункт 6(a))

- А6.** Большую часть запрашиваемой информации аудитор получает от руководства и лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности. Аудитор может также получить информацию посредством запросов в службу внутреннего контроля (при ее наличии) и другим сотрудникам организации.
- А7.** Аудитор может получить информацию или другие точки зрения при выявлении рисков существенного искажения, направляя запросы другим лицам внутри организации и другим сотрудникам, имеющим иные полномочия. Например:
- запросы, направленные лицам, отвечающим за корпоративное управление, могут помочь аудитору понять среду, в которой происходит подготовка финансовой отчетности организации. В этом отношении МСА 260⁵ указывает на важность эффективного двустороннего информационного взаимодействия для оказания содействия аудитору для получения информации у лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - запросы сотрудникам, осуществляющим инициирование, обработку и учет сложных или необычных операций, могут помочь аудитору оценить надлежащий характер соответствующей выбранной учетной политики и ее применения;
 - запросы внутреннему юристу могут предоставить информацию о таких вопросах, как судебные разбирательства, соблюдение законодательства и нормативных актов, сведения о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях, влияющих на организацию, гарантийные, послепродажные обязательства, соглашения с деловыми партнерами (такими как совместные предприятия), а также толкование условий контрактов;
 - запросы, направленные сотрудникам, занимающимся маркетингом или продажами, могут предоставить информацию об изменениях маркетинговой стратегии организации, о тенденциях продаж или договорных отношениях с покупателями;
 - запросы в службу управления рисками (или отвечающим за управление рисками сотрудникам) могут представить информацию об операционных и регуляторных рисках, которые могут оказать воздействие на финансовую отчетность;
 - запросы персоналу, обслуживающему информационные системы, могут предоставить информацию об изменениях в системе, сбоях в ее работе и работе средств контроля и другие сведения о рисках, связанных с информационными системами.
- А8.** Так как получение понимания аудируемой организации и ее окружения является непрерывным динамичным процессом, аудиторские запросы могут направляться на протяжении всего аудита.

Запросы в службу внутреннего аудита

- А9.** В том случае, когда в организации имеется служба внутреннего аудита, запросы ее сотрудникам могут дать полезную информацию для получения понимания об организации и ее окружении, а также для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. В ходе выполнения своей работы служба внутреннего аудита, скорее всего, получила понимание операционной деятельности организации и ее бизнес-рисков и может сделать выводы по результатам своей работы в отношении выявленных недостатков или рисков системы внутреннего контроля, которые могут оказаться ценными для понимания аудитором организации, оценки им рисков и других аспектов проводимого аудита. Такие аудиторские запросы направляются вне зависимости от того, планирует ли аудитор использовать работу службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков либо сокращения объема выполняемых аудиторских процедур⁶. Особенно значимыми могут оказаться запросы о проблемах, на которые служба внутреннего аудита уже обращала внимание лиц,

⁵ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 4(б)

⁶ Соответствующие требования приводятся в МСА 610 (пересмотренном, 2013 г.)

отвечающих за корпоративное управление, а также о результатах выполненной ею оценки рисков.

- A10. В случае, когда из полученных ответов следует, что служба внутреннего аудита обладает значимыми для финансовой отчетности и проводимого аудита выводами, аудитор может счесть целесообразным ознакомиться с соответствующими отчетами службы внутреннего аудита. Примерами отчетов службы внутреннего аудита, которые могут оказаться значимыми для проводимого аудита, являются документы о стратегии и планах работы службы внутреннего аудита, а также отчеты, подготовленные для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, содержащие выводы по уже проведенным службой внутреннего аудита проверкам.
- A11. В соответствии с МСА 240⁷, если служба внутреннего аудита представляет аудитору информацию о любых фактах недобросовестных действий, а также подозрениях или заявлениях о недобросовестных действиях, аудитор принимает во внимание такую информацию при выявлении рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий.
- A12. Аудиторские запросы следует направлять тем сотрудникам службы внутреннего аудита, которые, по мнению аудитора, обладают надлежащими знаниями, опытом и полномочиями, таким как руководитель службы внутреннего аудита или, в зависимости от обстоятельств, другие сотрудники. Аудитор также может счесть целесообразным проводить периодические встречи с этими лицами.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункт б(а))

- A13. Аудиторы организаций государственного сектора во многих случаях имеют дополнительные обязанности в отношении внутреннего контроля и соблюдения действующих законодательных и нормативных актов. Направление запросов соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита может помочь аудитору в выявлении риска существенного несоблюдения действующих законодательных и нормативных актов и риска недостатков системы внутреннего контроля при подготовке финансовой отчетности.

Аналитические процедуры (см. пункт б(б))

- A14. Аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур оценки рисков, могут выявить вопросы, о которых аудитору не было известно, и помочь в оценке рисков существенного искажения с целью обеспечения основы для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на выявленные риски. Аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур оценки рисков, могут включать как финансовую, так и нефинансовую информацию, например, соотношение между объемом продаж и размерами торговых площадей или объемом проданной продукции.
- A15. Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также суммы, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о наличии вопросов, способных оказать влияние на проводимый аудит. Обнаруженные необычные или неожиданные соотношения могут помочь аудитору выявить риски существенного искажения, в особенности риски существенного искажения по причине недобросовестных действий.
- A16. В случае, когда аналитические процедуры выполняются с использованием данных, обобщенных на высоком уровне (что может иметь место, когда аналитические процедуры выполняются как процедуры оценки рисков), результаты таких аналитических процедур могут служить только приблизительным и предварительным индикатором наличия существенного искажения. Следовательно, в таких случаях рассмотрение прочей информации, которая была собрана при выявлении рисков существенного искажения в совокупности с результатами таких аналитических процедур, может помочь аудитору в понимании и оценке результатов этих аналитических процедур.

Особенности малых организаций

- A17. Некоторые малые организации могут не иметь промежуточной или ежемесячной финансовой информации, которую можно было бы использовать для проведения аналитических процедур. В таких обстоятельствах, несмотря на то, что аудитор может провести ограниченные

⁷ МСА 240, пункт 19

аналитические процедуры в целях планирования аудита или получить определенную информацию при помощи запросов, ему может понадобиться запланировать выполнение аналитических процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения на этапе подготовки предварительного проекта финансовой отчетности организации.

Наблюдение и инспектирование (см. пункт 6(с))

A18. Наблюдение и инспектирование могут подтверждать информацию из запросов, направленных руководству организации и иным лицам, а также предоставить информацию об организации и ее окружении. Примеры таких аудиторских процедур включают наблюдение или инспектирование:

- операционной деятельности организации;
- документов (таких как бизнес-планы и стратегии), бухгалтерских записей и регламентов по внутреннему контролю;
- отчетов, подготовленных руководством (таких как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая отчетность) и лицами, отвечающими за корпоративное управление (таких как протоколы заседаний совета директоров);
- помещений и производственных сооружений организации.

Информация, полученная в предыдущие периоды (см. пункт 9)

A19. Предыдущий опыт работы аудитора с организацией и аудиторские процедуры, выполненные в ходе выполнения предыдущих заданий, могут дать аудитору информацию по следующим вопросам:

- имевшие место в прошлом искажения и своевременность их исправления;
- характер аудируемой организации и ее окружения и система внутреннего контроля организации (включая недостатки в системе внутреннего контроля);
- значительные изменения, которые могла претерпеть организация или ее деятельность после окончания предыдущего финансового периода, что может помочь аудитору получить достаточное понимание организации для выявления и оценки рисков существенного искажения.

A20. Аудитору следует установить, остается ли актуальной информация, полученная в предыдущих периодах, если он намерен использовать эту информацию для целей текущего аудита. Это обусловлено тем, что изменения в контрольной среде, например, могут повлиять на актуальность информации, полученной в предыдущем году. Чтобы определить, произошли ли изменения, которые могут затронуть актуальность такой информации, аудитор может сделать запросы и выполнить другие надлежащие аудиторские процедуры, такие как сквозное системное тестирование.

Обсуждение между членами аудиторской группы (см. пункт 10)

A21. Обсуждение подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению между членами аудиторской группы:

- дает возможность более опытным членам аудиторской группы, включая руководителя задания, поделиться мнениями, основанными на их знании организации;
- позволяет членам аудиторской группы обмениваться информацией о бизнес-рисках, которым подвержена организация, а также о том, каким образом и в какой части финансовая отчетность может оказаться подвержена существенному искажению по причине недобросовестных действий или ошибки;
- помогает членам аудиторской группы получить лучшее понимание возможностей существенного искажения финансовой отчетности в тех областях, за которые они отвечают, а также понять, каким образом результаты аудиторских процедур, которые они выполняют, могут повлиять на другие аспекты проводимого аудита, включая решения о характере, сроках и объеме последующих аудиторских процедур;
- обеспечивает основу для информационного взаимодействия между членами аудиторской группы, в ходе которого они могут поделиться новой информацией, полученной при

проведении аудита, которая может повлиять на оценку рисков существенного искажения или аудиторские процедуры, выполняемые для снижения этих рисков.

Дальнейшие требования и указания в отношении обсуждений рисков недобросовестных действий между членами аудиторской группы содержатся в МСА 240⁸.

- A22. Не всегда необходимо и практически целесообразно привлекать всех членов аудиторской группы для участия в общем обсуждении (например, при выполнении задания в разных территориальных подразделениях), также нет необходимости информировать всех членов аудиторской группы о решениях, принятых по результатам обсуждения. Руководитель задания может обсудить вопросы с ключевыми членами аудиторской группы, а также при необходимости с лицами, обладающими специальными навыками и познаниями, и лицами, отвечающими за аудит компонентов, при этом передавая полномочия остальным членам группы с учетом объема информационного обмена, признанного необходимым в аудиторской группе. Может оказаться полезным план информирования, согласованный с руководителем задания.

Особенности малых организаций

- A23. Аудит малых организаций во многих случаях выполняется полностью руководителем задания (который может являться индивидуально практикующим специалистом). В таких ситуациях именно руководитель задания, который лично провел планирование аудита, несет ответственность за рассмотрение вопроса о подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению по причине недобросовестных действий или ошибки.

Необходимое понимание аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации

Организация и ее окружение

Отраслевые, регуляторные и прочие внешние факторы (см. пункт 11(а))

Отраслевые факторы

- A24. Значимые отраслевые факторы включают сложившиеся в отрасли условия, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и покупателями, а также развитие технологий. Примеры аспектов, которые может рассмотреть аудитор:

- рынок и конкурентная среда, включая спрос, производительность и ценовую конкуренцию;
- цикличность или сезонность деятельности;
- производственные технологии, относящиеся к продукции организации;
- энергоснабжение и его стоимость.

- A25. Отрасль, в которой ведет деятельность организация, может вызвать специфические риски существенного искажения, обусловленные характером бизнеса или уровнем регулирования. Например, расчет значительных оценочных значений выручки и расходов по долгосрочным контрактам может приводить к рискам существенного искажения. В таких случаях важно, чтобы в состав аудиторской группы входили члены с достаточным знанием и опытом в соответствующей области⁹.

Регуляторные факторы

- A26. Соответствующие регуляторные факторы относятся к регуляторной среде. Регуляторная среда охватывает, в частности, применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, а также правовую и политическую среду. Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор:

- принципы бухгалтерского учета и отраслевую практику;
- нормативную базу регулируемой отрасли;

⁸ МСА 240, пункт 15

⁹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 14

- законодательство и нормативную базу, оказывающие важное влияние на операции организации, включая непосредственный надзор;
 - налогообложение (корпоративное и иное);
 - государственную политику, в данный момент оказывающую влияние на ведение бизнеса организацией, в частности, денежно-кредитную политику, включая систему валютного контроля, налоговые, финансовые льготы (например, программы государственной помощи), а также политику в области тарифов и ограничений торговли;
 - требования по охране окружающей среды, связанные с отраслью и бизнесом организации.
- A27. Некоторые конкретные требования, связанные с нормативно-правовой базой, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых она ведет деятельность, приводятся в МСА 250¹⁰.

Особенности организаций государственного сектора

- A28. При аудите организаций государственного сектора следует учитывать влияние законодательства, нормативных актов или иных источников права на операции организации. Эти элементы необходимо рассмотреть при получении понимания аудируемой организации и ее окружения.

Прочие внешние факторы

- A29. К числу прочих внешних факторов, оказывающих влияние на организацию, которые может учитывать аудитор, относятся общие экономические условия, процентные ставки и доступность финансирования, а также инфляция или переоценка валюты.

Характер организации (см. пункт 11(b))

- A30. Понимание характера организации позволяет аудитору получить ответы на следующие вопросы:

- имеет ли организация сложную структуру, например, дочерние организации или другие компоненты, расположенные в нескольких местах нахождения. Сложная структура во многих случаях вызывает проблемы, которые могут стать причиной возникновения рисков существенного искажения. Такие проблемы могут включать вопросы надлежащего учета гудвила, совместных предприятий, инвестиций или организаций специального назначения;
- какова структура собственности и отношения между собственниками и другими лицами или организациями. Понимание этого помогает при определении того, были ли надлежащим образом выявлены и учтены операции со связанными сторонами. Требования и указания по рассмотрению аудитором операций со связанными сторонами приведены в МСА 550¹¹.

- A31. Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении понимания характера организации:

- операционная деятельность:
 - характер источников выручки, продукции или услуг и рынки, в том числе участие в электронной коммерции, например, посредством продаж через Интернет и маркетинга;
 - ведение операционной деятельности (например, этапы и методы производства или деятельность, подверженная экологическим рискам);
 - альянсы, совместные предприятия и аутсорсинг;
 - географическое распределение и деление на отраслевые сегменты;
 - расположение производственных сооружений, складов и офисов, а также расположение и количество запасов;

¹⁰ МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 12

¹¹ МСА 550 «Связанные стороны»

- ключевые покупатели и основные поставщики товаров и услуг, соглашения в сфере трудовых отношений (включая наличие договоров с профсоюзами, пенсионных и других программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности, опционов на акции или поощрительные премии, а также государственное регулирование трудовых отношений);
- исследования и разработки и соответствующие затраты;
- операции со связанными сторонами;
- инвестиции и инвестиционная деятельность, например:
 - планируемые или осуществленные в недавнем прошлом приобретения или продажи капиталовложений;
 - инвестиции в ценные бумаги и займы и их выбытие;
 - капиталовложения;
 - инвестиции в неконсолидированные организации, включая партнерства, совместные предприятия и организации специального назначения;
- финансирование и финансовая деятельность, например:
 - основные дочерние и ассоциированные организации, включая консолидированные и неконсолидированные структуры;
 - структура долга и соответствующие условия, включая соглашения о забалансовом финансировании и договоры аренды;
 - бенефициарии (местные и иностранные, их деловая репутация и опыт) и связанные стороны;
 - производные финансовые инструменты;
- финансовая отчетность, например:
 - принципы бухгалтерского учета и особенности отраслевой практики, включая основные отраслевые категории (например, займы и инвестиции для банков или исследования и разработки для фармацевтических организаций);
 - практика признания выручки;
 - порядок учета справедливой стоимости;
 - активы, обязательства и операции в иностранной валюте;
 - порядок учета необычных или сложных операций, включая порядок учета в спорных или новых областях (например, учет вознаграждения, основанного на стоимости акций).

A32. Значительные изменения в организации по сравнению с предыдущими периодами, могут привести к возникновению или изменению рисков существенного искажения.

Природа предприятия специального назначения

A33. Предприятие специального назначения (иногда употребляется термин «структура специального назначения») представляет собой организацию, созданную для выполнения узкой и четко определенной задачи, такой как аренда или секьюритизация финансовых активов или осуществление деятельности в области исследований и разработок. Оно может иметь форму юридического лица, траста, партнерства или не образовывать юридическое лицо. Организация, от имени которой создается предприятие специального назначения, может передавать последнему активы (например, в рамках сделки по прекращению признания финансовых активов), получать право на использование активов предприятия специального назначения или предоставлять ему услуги, в то время как другие лица могут обеспечивать финансирование такого предприятия. Как указано в МСА 550, в некоторых обстоятельствах предприятие специального назначения может быть связанной стороной организации¹².

¹² МСА 550, пункт A7

- A34. Концепции подготовки финансовой отчетности во многих случаях подробно описывают условия, при которых признается наличие контроля, или обстоятельства, при которых предприятие специального назначения следует анализировать на предмет консолидации. Интерпретация требований таких концепций во многих случаях требует детального знания соответствующих соглашений с участием предприятия специального назначения.

Выбор и применение организацией учетной политики (см. пункт 11(c))

- A35. Понимание выбора и применения организацией учетной политики может включать рассмотрение следующих вопросов:
- методы, используемые организацией для учета существенных и необычных операций;
 - влияние существенных положений учетной политики в спорных или новых областях, в которых недостаточно официальных рекомендаций или отсутствует консенсус;
 - изменения в учетной политике организации;
 - стандарты финансовой отчетности и законы и нормативные акты, которые являются новыми для организации, а также то, когда и каким образом организация применит эти требования.

Цели и стратегии и сопутствующие бизнес-риски (см. пункт 11(d))

- A36. Организация ведет свою деятельность с учетом отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов. Для учета этих факторов руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, устанавливают цели, которые представляют собой основные планы организации. Стратегии являются подходами, при помощи которых руководство организации намеревается достичь эти цели. Цели и стратегии организации с течением времени могут меняться.
- A37. Бизнес-риск является более широким понятием, чем риск существенного искажения финансовой отчетности, хотя он включает в себя последний. Бизнес-риск может возникать вследствие изменений или сложности. Неспособность признать необходимость изменений также может привести к возникновению бизнес-риска. Бизнес-риск может возникать, например, по следующим причинам:
- разработка новой продукции или услуг, которые могут оказаться неудачными;
 - несоответствие рынка, даже в случае его успешного развития, продукту или услуге;
 - недостатки продукта или услуги, которые могут привести к возникновению обязательств и репутационного риска.
- A38. Понимание бизнес-рисков, с которыми сталкивается организация, повышает вероятность выявления рисков существенного искажения, поскольку большинство бизнес-рисков в конечном счете будут иметь финансовые последствия и, таким образом, окажут влияние на финансовую отчетность. Однако аудитор не обязан выявлять или оценивать все бизнес-риски, потому что не все бизнес-риски приводят к рискам существенного искажения.
- A39. Примеры вопросов, которые аудитор может принять во внимание при получении понимания целей, стратегий и соответствующих бизнес-рисков организации, способных привести к риску существенного искажения финансовой отчетности:
- изменения в отрасли (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если у организации нет соответствующего персонала или опыта в решении вопросов, связанных с развитием отрасли);
 - новые продукты и услуги (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если существует повышенная ответственность за качество продукции);
 - расширение бизнеса (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если спрос не был точно оценен);
 - новые требования к бухгалтерскому учету (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при неполном или неправильном выполнении таких требований или при повышении затрат, необходимых для их выполнения);

- нормативные требования (потенциальные бизнес-риски могут приводить, например, к росту правовых рисков);
- текущие и будущие потребности в финансировании (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при утрате финансирования по причине неспособности организации соблюдать соответствующие требования);
- использование ИТ (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, вследствие несовместимости информационных систем и процессов в организации);
- последствия внедрения той или иной стратегии, в частности, любые последствия, которые могут привести к появлению новых требований к бухгалтерскому учету (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при неполном или неверном выполнении таких требований).

- A40. Бизнес-риск может иметь непосредственные последствия для риска существенного искажения в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации на уровне предпосылок или на уровне финансовой отчетности. Например, бизнес-риск, связанный с сокращением клиентской базы, может повысить риск существенного искажения, связанный с оценкой дебиторской задолженности. Однако тот же риск в сочетании с экономическим спадом может иметь также и долгосрочные последствия, которые аудитор принимает во внимание при оценке применимости допущения о непрерывности деятельности организации. Поэтому вопрос о том, может ли бизнес-риск привести к риску существенного искажения, должен рассматриваться с учетом обстоятельств организации. Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенного искажения, приведены в Приложении 2.
- A41. Как правило, руководство организации выявляет бизнес-риски и разрабатывает меры для их снижения. Такой процесс оценки рисков является частью системы внутреннего контроля и рассматривается в пункте 15 и пунктах А87–А88.

Особенности организаций государственного сектора

- A42. При аудите организаций государственного сектора на цели руководства могут оказывать влияние вопросы публичной ответственности, и эти цели могут включать цели, основанные на актах законодательных, регулирующих или иных органов.

Оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункт 11(е))

- A43. Руководство организации и прочие лица оценивают и проводят анализ тех вопросов, которые они считают важными. Оценка результатов деятельности, как внешняя, так и внутренняя, оказывает определенное давление на организацию. Это давление в свою очередь может заставить руководство организации принять меры с целью улучшения результатов деятельности или исказить финансовую отчетность. Таким образом, понимание оценки результатов деятельности организации помогает аудитору, когда он рассматривает вопрос о том, может ли давление, вынуждающее руководство организации обеспечить достижение целевых показателей, привести к тому, что руководство совершит действия, которые повышают риски существенного искажения по причине недобросовестных действий. МСА 240 содержит требования и указания в отношении рисков недобросовестных действий.
- A44. Оценка и анализ финансовых результатов не тождественны мониторингу средств контроля, который рассматривается как компонент системы внутреннего контроля в пунктах А106–А117, хотя их цели могут частично совпадать:
- оценка и анализ финансовых результатов направлены на определение того, соответствуют ли результаты деятельности целям, установленным руководством организации (или третьими лицами);
 - целью мониторинга средств контроля является определение эффективности системы внутреннего контроля.
- В некоторых случаях, показатели деятельности дают также информацию, которая позволяет руководству организации выявлять недостатки в системе внутреннего контроля.
- A45. Примеры внутренней информации, которую использует руководство организации для оценки и анализа финансовых результатов и которую может использовать аудитор:

- ключевые показатели деятельности (финансовые и нефинансовые) и ключевые коэффициенты, тенденции и операционная статистика;
 - анализ финансовых результатов в сопоставлении с предыдущим периодом;
 - бюджеты, прогнозы, анализ отклонений, информация о сегментах, отчеты подразделений, департаментов и других организационных структур;
 - оценка результатов работы сотрудников и политика в области материальных поощрений;
 - сравнение результатов деятельности организации с результатами деятельности конкурентов.
- A46. Оценивать и проводить анализ финансовых результатов деятельности организации могут третьи стороны. Например, полезные для аудитора сведения могут содержаться в таких внешних данных, как отчеты аналитиков и отчеты кредитных рейтинговых агентств. Такие отчеты во многих случаях можно получить у аудируемой организации.
- A47. Внутренние оценки могут выявить неожиданные результаты или тенденции, вынуждающие руководство организации определить их причины и принять меры для исправления (включая в некоторых случаях своевременное обнаружение и исправление искажений). Оценка результатов деятельности может также указать аудитору на наличие рисков искажения соответствующей информации в финансовой отчетности. Например, оценка результатов деятельности может показать, что у организации отмечается необычайно быстрый рост или прибыльность по сравнению с ростом и прибыльностью других организаций, работающих в этой же отрасли. Подобная информация, особенно в сочетании с другими факторами, такими как вознаграждения по результатам деятельности или стимулирующие вознаграждения, может указывать на потенциальный риск предвзятости руководства организации при подготовке финансовой отчетности.

Особенности малых организаций

- A48. Малые организации во многих случаях не имеют установленного порядка оценки и анализа финансовых результатов. Запрос руководству может показать, что при оценке финансовых результатов организации и принятии соответствующих мер руководство полагается на определенные ключевые показатели. В том случае, когда по результатам запроса выявляется отсутствие порядка оценки и анализа результатов деятельности организации, может существовать повышенный риск того, что искажения не будут обнаружены и исправлены.

Система внутреннего контроля организации (см. пункт 12)

- A49. Понимание системы внутреннего контроля помогает аудитору выявить те виды потенциальных искажений и факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения, а также определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.
- A50. Материалы по практическому применению в отношении системы внутреннего контроля, представлены в следующих четырех разделах:
- общий характер и особенности системы внутреннего контроля;
 - средства контроля, значимые для аудита;
 - характер и степень понимания соответствующих средств контроля;
 - компоненты системы внутреннего контроля.

Общий характер и особенности системы внутреннего контроля

Назначение системы внутреннего контроля

- A51. Система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается с целью снижения выявленных бизнес-рисков, которые ставят под угрозу достижение любой из целей организации, касающихся:
- надежности финансовой отчетности организации;
 - результативности и эффективности ее операционной деятельности;

- соблюдения ею применимого законодательства и нормативных актов.

Поход к разработке, внедрению и поддержанию системы внутреннего контроля зависит от размера и сложности организации.

Особенности малых организаций

- A52. Малые организации могут использовать менее структурированные средства и более простые процессы и процедуры для достижения своих целей.

Ограничения системы внутреннего контроля

- A53. Независимо от того, насколько эффективна система внутреннего контроля организации, она может обеспечить лишь разумную уверенность в достижении организацией целей финансовой отчетности. На вероятность их достижения влияют присущие системе внутреннего контроля ограничения. Они связаны с тем, что суждение человека при принятии решения может оказаться неверным и что в системе внутреннего контроля могут возникнуть сбои вследствие влияния человеческого фактора. Например, ошибка может быть допущена при разработке средства контроля или при внесении последующих изменений. Также функционирование того или иного средства контроля может оказаться неэффективным, например, когда информация, полученная для целей внутреннего контроля (например, отчет об отклонениях), используется недостаточно эффективно, поскольку лицо, ответственное за анализ такой информации, не понимает ее назначения или не в состоянии предпринять соответствующие действия.
- A54. Кроме того, средства контроля можно обойти посредством сговора двух или более лиц или за счет неправомерных действий руководства в обход действующей системы внутреннего контроля. Например, руководство может заключить с покупателями дополнительные соглашения, изменяющие условия типовых договоров купли-продажи организации, что может привести к неправомерному признанию выручки. Кроме того, контрольные проверки средствами программного обеспечения, разработанные для выявления и получения отчетов по операциям, превышающим определенные кредитные лимиты, можно обойти или заблокировать.
- A55. Более того, при разработке и внедрении средств контроля руководство может формировать суждения о характере и объеме средств контроля, которые оно намерено внедрить, а также о характере и объеме рисков, которые оно готово принять.

Особенности малых организаций

- A56. Малые организации во многих случаях имеют меньше сотрудников, что может ограничивать степень, в которой разделение должностных обязанностей является практически возможным. Однако в малой организации, управляемой собственником, собственник-руководитель может иметь возможность осуществлять более эффективный надзор по сравнению с крупной организацией. Такой надзор может компенсировать в целом более ограниченные возможности разделения обязанностей.
- A57. Кроме того, собственник-руководитель может иметь больше возможностей обойти средства контроля, потому что система внутреннего контроля является менее структурированной. Аудитор должен принимать этот факт во внимание при выявлении рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий.

Разделение системы внутреннего контроля на компоненты

- A58. Разделение системы внутреннего контроля на следующие пять компонентов для целей Международных стандартов аудита служит полезной основой для анализа аудиторами того, каким образом различные аспекты системы внутреннего контроля организации могут влиять на проводимый аудит:
- контрольная среда;
 - процесс оценки рисков в организации;
 - информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;
 - контрольные действия;

(e) мониторинг средств контроля.

Это разделение не обязательно отражает то, каким образом организация разрабатывает, внедряет и поддерживает систему внутреннего контроля или как организация может классифицировать тот или иной компонент. Аудиторы могут использовать иные термины или принципы для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на проводимый аудит, и эти термины могут отличаться от используемых в настоящем стандарте, при условии что все компоненты, описанные в настоящем стандарте, будут рассмотрены.

A59. Материалы по применению, рассматривающее пять компонентов системы внутреннего контроля в их взаимосвязи с аудитом финансовой отчетности, изложены ниже в пунктах A76–A117. Приложение 1 содержит дальнейшие разъяснения этих компонентов системы внутреннего контроля.

Особенности ручных и автоматизированных элементов системы внутреннего контроля, которые являются значимыми для оценки аудитором рисков

A60. Система внутреннего контроля организации содержит ручные элементы и во многих случаях – автоматизированные элементы. Особенности ручных или автоматизированных элементов являются значимыми для оценки аудитором рисков и для дальнейших аудиторских процедур, основанных на этой оценке.

A61. Использование ручных или автоматизированных элементов в системе внутреннего контроля также влияет на порядок инициирования, учета, обработки операций и отражения их в отчетности.

- Средства контроля в ручной системе могут включать такие процедуры, как одобрение и проверка операций, сверка и последующие действия по результатам сверки. В качестве альтернативы организация может использовать автоматизированные процедуры для инициирования, учета, обработки операций и отражения их в отчетности, в этом случае записи в электронном виде заменяют бумажные документы.
- Средства контроля в автоматизированных информационных системах представляют собой сочетание автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и ручных средств контроля. Кроме того, ручные средства контроля могут быть независимыми от средств ИТ, могут использовать информацию, созданную информационной системой, либо ограничиваться мониторингом эффективности функционирования ИТ и автоматизированных средств контроля, а также обработкой нестандартных операций. Если ИТ используются для инициирования, записи, обработки операций, отражения их в отчетности или другой финансовой информации для включения в финансовую отчетность, системы и программы могут включать средства контроля в отношении связанных с ними предпосылок по существенным счетам или играть важную роль в эффективном функционировании ручных средств контроля, зависящих от применения ИТ.

Сочетание используемых организацией ручных и автоматизированных элементов внутреннего контроля зависит от характера и сложности применяемых организацией ИТ.

A62. Обычно ИТ помогают системе внутреннего контроля организации, поскольку они дают организации возможность:

- последовательно применять заранее установленные правила ведения бизнеса и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов операций или данных;
- обеспечивать своевременность и наличие информации, повышать ее точность;
- способствовать дополнительному анализу информации;
- расширять возможность мониторинга осуществления деятельности организации и выполнения ее политик и процедур;
- снижать риск обхода средств контроля;
- расширять возможность эффективного разделения обязанностей посредством внедрения средств контроля за безопасностью в прикладные программы, базы данных и операционные системы.

- А63. ИТ также создают специфические риски системы внутреннего контроля организации, например:
- зависимость от систем или программ, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные либо делают то и другое одновременно;
 - несанкционированный доступ к данным, что может вызвать уничтожение данных или ненадлежащие изменения в данных, включая отражение несанкционированных или несуществующих операций или неточное отражение операций. Такие риски могут возникать, если к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей;
 - возможность получения персоналом ИТ-отдела прав доступа, превышающих необходимые права доступа для выполнения их обязанностей, что нарушает порядок разделения обязанностей;
 - несанкционированные изменения данных в основных файлах;
 - несанкционированные изменения систем или программ;
 - неспособность внесения необходимых изменений в системы или программы;
 - ненадлежащее ручное вмешательство;
 - возможная потеря данных или неспособность получить необходимый доступ к данным.
- А64. Ручные элементы системы внутреннего контроля могут оказаться более подходящими в случае, когда требуется формирование суждения и принятие решений, например, в следующих ситуациях:
- крупные, необычные или нерегулярные операции;
 - обстоятельства, при которых сложно выявить, предвидеть или предсказывать ошибки;
 - при изменении обстоятельств, когда требуется реагирование со стороны средств контроля, выходящее за рамки существующего автоматизированного контроля;
 - при мониторинге эффективности автоматизированных средств контроля.
- А65. Ручные элементы в системе внутреннего контроля могут оказаться менее надежными в сравнении с автоматизированными, так как их легче обойти, проигнорировать или преодолеть и они более подвержены простым ошибкам. Поэтому нельзя исходить из предположения, что ручные элементы системы контроля применяются последовательно. Ручные элементы системы контроля могут оказаться менее подходящими в следующих случаях:
- большой объем операций или повторяющиеся операции либо ситуации, когда ошибки, которые можно предсказать или прогнозировать, могут быть предотвращены или обнаружены и исправлены при помощи автоматизированных элементов контроля;
 - контрольные действия, при которых конкретные способы осуществления контроля могут быть адекватно разработаны и автоматизированы.
- А66. Масштаб и характер рисков, связанных с системой внутреннего контроля, меняются в зависимости от особенностей информационной системы организации. Организация принимает меры в ответ на риски, связанные с использованием ИТ или ручных элементов в системе внутреннего контроля, посредством создания эффективных средств контроля с учетом особенностей информационной системы.

Средства контроля, значимые для аудита

- А67. Существует прямая связь между целями организации и средствами контроля, которые она использует для обеспечения разумной уверенности в их достижении. Цели организации, а значит, и средства контроля касаются ее финансовой отчетности, деятельности и соблюдения законов и нормативных актов; но не все эти цели и средства являются значимыми для оценки рисков аудитором.
- А68. Суждение аудитора о том, значимо ли для проводимого аудита средство контроля в отдельности или в сочетании с другими, может учитывать, например, следующее:
- существенность;

- значительность соответствующего риска;
- размер организации;
- характер деятельности организации, включая особенности того, как организована эта деятельность, и структуру собственности;
- разнообразие и сложность операций организации;
- применимые законодательные и нормативные требования;
- обстоятельства и применимый компонент системы внутреннего контроля;
- характер и сложность систем, являющихся частью системы внутреннего контроля организации, включая привлечение обслуживающих организаций;
- факт того, обеспечивает ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля предотвращение или обнаружение и исправление существенного искажения и, если обеспечивает, каким образом.

A69. Средства контроля за полнотой и точностью информации, формируемой организацией, также могут являться значимыми для проводимого аудита, если аудитор намеревается использовать эту информацию при разработке и выполнении дальнейших процедур. Средства контроля, относящиеся к целям операционной деятельности и соблюдению законов и нормативных актов, могут также быть значимыми для проводимого аудита, если они касаются данных, которые аудитор оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур.

A70. Система внутреннего контроля, связанная с защитой активов от несанкционированного приобретения, использования или реализации, может включать средства контроля, связанные как с целями финансовой отчетности, так и с целями операционной деятельности. Анализ аудитором таких средств контроля в целом ограничивается средствами контроля, связанными с надежностью финансовой отчетности.

A71. Организация обычно имеет средства контроля, используемые для целей, которые не являются значимыми для проводимого аудита и которые нет необходимости анализировать по этой причине. Например, организация может полагаться на сложную систему автоматизированных средств контроля с целью обеспечения эффективной и результативной деятельности (например, систему автоматизированного контроля за соблюдением графиков полетов авиалиний), но эти средства контроля обычно не являются значимыми для проводимого аудита. Несмотря на то, что система внутреннего контроля распространяется на всю организацию либо на каждую из ее операционных единиц или бизнес-процессов, понимание средств внутреннего контроля, относящихся к каждой операционной единице организации и к каждому бизнес-процессу, может не являться значимым для проводимого аудита.

Особенности организаций государственного сектора

A72. Аудиторы государственного сектора во многих случаях имеют дополнительные обязанности в отношении системы внутреннего контроля, например обязанность составить отчет о соблюдении организацией установленных норм и правил. Аудиторы государственного сектора также могут быть обязаны составить отчет о соблюдении требований законодательства, нормативных и иных актов. В результате проводимая ими проверка системы внутреннего контроля может оказаться более обширной и подробной.

Характер и степень понимания соответствующих средств контроля (см. пункт 13)

A73. Оценка структуры средства контроля включает анализ способности средства контроля в отдельности или в сочетании с другими эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Внедрение средства контроля означает, что данное средство контроля существует и организация его использует. Бессмысленно оценивать внедрение средства контроля, которое не является эффективным, поэтому в первую очередь рассматривается организация средства контроля. Ненадлежащая структура средства контроля может представлять собой существенный недостаток в системе внутреннего контроля.

A74. Процедуры оценки рисков, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении структуры и внедрения соответствующих средств контроля, могут включать:

- запросы персоналу организации;
- наблюдение за применением конкретных средств контроля;
- изучение документов и отчетов;
- отслеживание через информационную систему операций, которые являются значимыми для подготовки финансовой отчетности.

При этом одних только запросов недостаточно для достижения указанных целей.

- A75. Получение понимания средств контроля организации недостаточно для проверки их операционной эффективности, если не присутствует некоторая степень автоматизации, обеспечивающая последовательное функционирование средств контроля. Например, получение аудиторских доказательств в отношении применения какого-либо ручного средства контроля на определенную дату не является аудиторским доказательством операционной эффективности этого средства контроля на другие даты в течение аудируемого периода. Однако в силу внутренней последовательности, присущей процессу обработки информации с помощью ИТ (см. пункт А62), выполнение аудиторских процедур с целью определения того, внедрено ли автоматизированное средство контроля, может служить тестом его операционной эффективности в зависимости от оценки и тестирования аудитором средств контроля, таких как контроль за изменениями в программе. Тестирование на эффективность функционирования средств контроля рассматривается в МСА 330¹³.

Компоненты системы внутреннего контроля – контрольная среда (см. пункт 14)

- A76. Контрольная среда охватывает функции административного и корпоративного управления, отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля организации, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля. Контрольная среда задает общий тон в организации, воздействуя на осознание сотрудниками необходимости контроля.
- A77. Элементы контрольной среды, которые могут оказаться значимыми при получении ее понимания:
- (a) *информирование о принципе честности и этических ценностях* – это основные элементы, влияющие на эффективность организации, администрирования и мониторинга средств контроля;
 - (b) *приверженность компетентности* – такие вопросы, как определение руководством уровня компетентности для определенных должностей, а также того, какие навыки и знания требуются для обеспечения соответствующего уровня компетентности;
 - (c) *участие лиц, отвечающих за корпоративное управление* – такие характеристики лиц, отвечающих за корпоративное управление, как:
 - их независимость от руководства;
 - их опыт и положение;
 - степень их участия и информация, которую они получают, а также их анализ деятельности;
 - надлежащий характер их действий, включая уровень сложности вопросов, которые поднимаются и решаются с участием руководства, а также их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами;
 - (d) *философия и стиль управления руководством* – такие характеристики руководства, как:
 - подход к принятию и управлению бизнес-рисками;
 - позиция и действия руководства в отношении к финансовой отчетности;
 - отношение к обработке информации, функциям и персоналу, связанным с бухгалтерским учетом;

¹³ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

- (e) *организационная структура* – система, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность организации, направленная на достижение ее целей;
- (f) *распределение должностных полномочий и ответственности* – то, каким образом распределены ответственность и полномочия по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархия полномочий;
- (g) *кадровая политика и практика* – политика и практика, относящиеся, в частности, к набору сотрудников, их адаптации, подготовке, аттестации, консультированию, продвижению, заработной плате и дисциплинарным мерам.

Аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды

- A78. Уместные аудиторские доказательства могут быть получены посредством сочетания запросов с другими процедурами оценки рисков, такими как подтверждение полученной в результате запросов информации наблюдениями или инспектированием документации. Например, посредством запросов руководству и сотрудникам организации аудитор может получить представление о том, как руководство доводит до сведения сотрудников свои взгляды на методы ведения бизнеса и этическое поведение. Затем аудитор может определить, внедрены ли соответствующие средства контроля, посредством рассмотрения, например, вопроса о том, есть ли у руководства документально оформленный кодекс поведения и действует ли руководство в соответствии с этим кодексом.
- A79. Аудитор может также проанализировать, какие меры приняты руководством по выводам и рекомендациям службы внутреннего аудита о выявленных недостатках в системе внутреннего контроля, значимых для проводимого аудита, в том числе были ли реализованы такие меры и, если да, каким образом, а также были ли они впоследствии оценены службой внутреннего аудита.

Влияние контрольной среды на оценку рисков существенного искажения

- A80. Некоторые элементы контрольной среды организации оказывают всеобъемлющее влияние на оценку рисков существенного искажения. Например, осознание необходимости контроля в организации в значительной степени зависит от лиц, отвечающих за корпоративное управление, поскольку одна из их функций состоит в том, чтобы компенсировать давление на руководство в отношении финансовой отчетности, обусловленное требованиями рынка или системой вознаграждения. Таким образом, эффективность построения контрольной среды с точки зрения участия лиц, отвечающих за корпоративное управление, зависит от таких факторов, как:
- их независимость от руководства и их способность оценивать действия руководства;
 - понимание ими деятельности организации;
 - глубина их оценки того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- A81. Активный и независимый совет директоров может оказывать влияние на философию и стиль управления высшего руководства организации. Однако влияние остальных элементов может оказаться более ограниченным. Например, несмотря на то что кадровая политика, нацеленная на привлечение квалифицированных специалистов в области финансов, бухгалтерского учета и ИТ, может снизить риск ошибок при обработке финансовой информации, она не может устранить повышенную склонность высшего руководства к завышению прибыли.
- A82. Наличие удовлетворительной контрольной среды может являться положительным фактором при оценке аудитором рисков существенного искажения. Однако удовлетворительная контрольная среда не является абсолютным препятствием для недобросовестных действий, хотя она может способствовать снижению риска таких действий. Напротив, недостатки в контрольной среде могут снизить эффективность средств контроля, в частности – в отношении недобросовестных действий. Например, неспособность руководства выделить достаточные ресурсы для снижения рисков, связанных с безопасностью информационных систем, может оказать неблагоприятное воздействие на систему внутреннего контроля, поскольку создается возможность внести неправомерные изменения в компьютерные программы или осуществлять обработку

несанкционированных операций. Как указывается в МСА 330, контрольная среда также влияет на характер, сроки выполнения и объем дальнейших аудиторских процедур¹⁴.

- A83. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение. Тем не менее она может повлиять на оценку аудитором эффективности других средств контроля (например, мониторинга средств контроля и выполнения определенных контрольных действий) и, таким образом, на оценку аудитором рисков существенного искажения.

Особенности малых организаций

- A84. Контрольная среда в малых организациях может отличаться от контрольной среды в более крупных организациях. Например, состав лиц, отвечающих за корпоративное управление, в малых организациях может не включать независимых членов или сторонних лиц, а при отсутствии других собственников выполнение функций корпоративного управления берет на себя непосредственно собственник-руководитель. Характер контрольной среды также может влиять на значимость наличия или отсутствия других средств контроля. Например, активное участие собственника-руководителя может снизить определенные риски, возникающие в результате недостаточного разделения обязанностей в малой организации, однако это может повысить другие риски, например, риск обхода средств контроля.
- A85. Кроме того, аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды в малых организациях могут не быть доступны в документированной форме, особенно если обмен информацией между руководством организации и другими сотрудниками является неформальным, но, несмотря на это, может быть эффективным. Например, малая организация может не иметь документально оформленного кодекса поведения, но вместо этого может обладать корпоративной культурой, в рамках которой в устном общении и личном примере, подаваемым руководством, подчеркивается важность честности и этического поведения.
- A86. Таким образом, отношение руководства или собственника-руководителя к контрольной среде, их осведомленность и действия имеют особое значение для понимания аудитором контрольной среды малой организации.

Компоненты системы внутреннего контроля – процесс оценки рисков в организации (см. пункт 15)

- A87. Процесс оценки рисков в организации формирует основу для определения руководством рисков, требующих управления. Если этот процесс соответствует обстоятельствам, включая характер, размер и сложность деятельности организации, он помогает аудитору при выявлении рисков существенного искажения. Вопрос о том, соответствует ли процесс оценки рисков организации сложившимся обстоятельствам, является предметом профессионального суждения.

Особенности малых организаций (см. пункт 17)

- A88. В малых организациях, как правило, нет установленных процессов оценки рисков. В таких случаях, вероятнее всего, руководство организации выявляет риски посредством прямого личного участия в ее деятельности. Однако независимо от обстоятельств необходимы запросы о выявленных рисках и принимаемых по их устранению мерах.

Компоненты системы внутреннего контроля – информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие (см. пункт 18)

- A89. Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая систему бухгалтерского учета, состоит из процедур и записей, разработанных и реализуемых с целью:
- инициирования, записи, обработки и обобщения операций организации (а также событий и условий), обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и собственного капитала;

¹⁴ МСА 330, пункты А2–А3

- своевременного исправления результатов некорректной обработки операций, например, автоматически созданных промежуточных файлов и последующего закрытия промежуточных счетов;
- обработки и учета фактов обхода или преодоления средств контроля;
- передачи информации из систем обработки операций в основной регистр;
- записи информации, являющейся значимой для отражения в финансовой отчетности – событий и условий, не являющихся операциями, таких как износ и амортизация активов и изменения вероятности погашения дебиторской задолженности;
- обеспечения сбора, записи, обработки, обобщения и надлежащего отражения в финансовой отчетности информации, которая должна раскрываться согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Бухгалтерские записи

A90. Информационная система организации, как правило, предполагает использование стандартных бухгалтерских записей, которые необходимо делать регулярно для отражения операций. Примерами могут служить бухгалтерские записи для отражения в основном регистре продажи, покупки, выплаты наличных или для отражения оценочных значений, которые периодически рассчитываются руководством, таких как изменения в оценке безнадежной дебиторской задолженности.

A91. Процесс подготовки финансовой отчетности организации включает использование нестандартных бухгалтерских записей по учету разовых, нетипичных операций или корректировок. Примерами таких записей являются консолидационные корректировки, объединение или выбытие бизнеса, разовые оценки, такие как при обесценении актива. В ручных системах ведения бухгалтерского учета с использованием основного регистра нестандартные бухгалтерские записи можно выявить инспектированием вспомогательных ведомостей, регистров и подтверждающих документов. При использовании автоматизированных процедур ведения бухгалтерского учета с использованием основного регистра и подготовки финансовой отчетности такие записи могут существовать только в электронной форме, поэтому их легче выявить с использованием автоматизированных способов аудита.

Соответствующие бизнес-процессы

A92. Бизнес-процессы организации – это действия, разработанные с целью:

- разработки, покупки, производства, продажи и распространения продукции и услуг организации;
- обеспечения соблюдения законодательных и нормативных актов;
- записи информации, включая информацию по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Результатом бизнес-процессов являются операции, которые записаны, обработаны и отражены в информационной системе. Получение понимания бизнес-процессов организации, в том числе порядка инициирования операций, помогает аудитору получить понимание информационной системы организации, связанной с финансовой отчетностью способом, соответствующим условиям деятельности организации.

Особенности малых организаций

A93. Информационные системы и соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, в малых организациях обычно менее сложны, чем в более крупных организациях, но их роль не менее важна. Малым организациям, которым свойственно активное участие руководства в ее деятельности, могут не требоваться подробные описания бухгалтерских процедур, сложные бухгалтерские записи или документально оформленная политика. Поэтому получение понимания систем и процессов организации при проведении аудита малой организации может оказаться более легким и может в большей степени основываться на запросах, а не на изучении документации. Однако это не снижает важности получения такого понимания.

Информирование (см. пункт 19)

A94. Информирование организацией о функциях и обязанностях, связанных с финансовой отчетностью, а также о значимых вопросах, касающихся финансовой отчетности, предполагает передачу информации о функциях и обязанностях отдельных сотрудников в отношении системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. Система информирования охватывает степень понимания персоналом связи их действий в информационной системе, используемой для подготовки и представления финансовой отчетности, с работой других лиц, а также способы доведения информации о расходах руководителям более высокого уровня в организации. Информирование может иметь форму внутренних регламентов, касающихся политики и подготовки финансовой отчетности. Открытые каналы обмена информацией помогают сообщать об исключительных ситуациях и обеспечивают принятие соответствующих мер.

Особенности малых организаций

A95. В малых организациях процесс обмена информацией может быть менее структурированным и более простым, чем в крупных организациях, в связи с меньшим количеством уровней ответственности, большей близостью и доступностью руководства.

Компоненты системы внутреннего контроля – контрольные действия, значимые для проводимого аудита (см. пункт 20)

A96. Контрольные действия – это политики и процедуры, которые помогают обеспечивать выполнение распоряжений руководства. Контрольные действия как в системе с применением ИТ, так и в системе ручной обработки данных имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. Примеры конкретных контрольных действий включают действия, связанные:

- с авторизацией;
- проверкой выполнения;
- обработкой информации;
- физическими средствами контроля;
- разделением должностных обязанностей.

A97. Контрольные действия, значимые для аудита:

- контрольные действия, которые необходимо рассматривать как значимые, поскольку они связаны со значительными рисками, а также с рисками, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, как это требуется согласно пунктам 29 и 30 соответственно;
- контрольные действия, которые расцениваются как значимые согласно профессиональному суждению аудитора.

A98. Суждение аудитора о значимости контрольных действий для аудита зависит от выявленного риска, который может привести к существенному искажению, и от того, считает ли аудитор, что тестирование операционной эффективности средства контроля будет, вероятно, уместным при определении объема проводимых процедур по существу.

A99. Аудитор может сделать акцент на выявлении и получении представления о контрольных действиях, которые проводятся в тех областях, в которых, по мнению аудитора, риски существенного искажения, вероятно, выше. Когда несколько контрольных действий обеспечивают достижение одной и той же цели, аудитору не требуется понимания каждого контрольного действия, связанного с такой целью.

A100. Знания аудитора о наличии или отсутствии контрольных действий, полученные на основе понимания других компонентов системы внутреннего контроля, помогают аудитору при решении вопроса о том, следует ли уделить дополнительное внимание получению представления о контрольных действиях.

Особенности малых организаций

- A101. Принципы, лежащие в основе контрольных действий в малых организациях, как правило, аналогичны принципам в более крупных организациях, но степень формализации выполнения контрольных действий будет отличаться. Кроме того, малые организации могут счесть, что некоторые виды контрольных действий не являются уместными. Например, единоличные права руководства по предоставлению кредита покупателям и одобрению значительных закупок могут обеспечить эффективный контроль за значимыми операциями и остатками по счетам, позволяя уменьшить или полностью отказаться от более тщательных контрольных действий.
- A102. Контрольные действия, значимые для аудита малой организации, как правило, относятся к основным операционным циклам, таким как выручка, закупки и затраты на оплату труда.

Риски, связанные с использованием ИТ (см. пункт 21)

- A103. Использование ИТ оказывает влияние на метод практической реализации контрольных действий. С точки зрения аудитора, средства контроля за ИТ-системами эффективны, если они обеспечивают целостность информации и безопасность данных, обрабатываемых такими системами, и включают эффективные общие и прикладные средства контроля за ИТ-системами.
- A104. Общие средства контроля за ИТ-системами – это политика и процедуры, которые связаны с многими приложениями и поддерживают эффективное функционирование прикладных средств контроля. Они применяются в отношении главного сервера, иных серверов, а также аппаратно-программных комплексов конечных пользователей. Общие средства контроля за ИТ-системами, которые обеспечивают целостность информации и безопасность данных, как правило, включают средства контроля:
- за центром обработки данных и работой сети;
 - приобретением, изменением и обслуживанием системного программного обеспечения;
 - изменением программ;
 - обеспечением безопасного доступа;
 - приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных программ.

Они обычно применяются для снижения рисков, описанных выше, в пункте А63.

- A105. Прикладные средства контроля – это автоматизированные или осуществляемые вручную процедуры, которые обычно выполняются на уровне бизнес-процессов и применяются для обработки операций отдельными приложениями. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предотвращающими или обнаруживающими и предназначены для обеспечения целостности данных бухгалтерского учета. Следовательно, прикладные средства контроля относятся к процедурам, используемым для инициирования, регистрации, обработки и обобщения операций или другой финансовой информации. Эти средства контроля помогают убедиться в том, что операция действительно имела место, санкционирована, записана и обработана точно и в полном объеме. Примеры включают отслеживание изменений введенных данных и проверку сквозной нумерации с принимаемыми вручную мерами по отчетам об отклонениях или с исправлением данных на этапе ввода.

Компоненты системы внутреннего контроля – мониторинг средств контроля (см. пункт 22)

- A106. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля в течение какого-либо периода. Он включает своевременную оценку эффективности средств контроля и осуществление необходимых корректирующих действий. Руководство осуществляет мониторинг средств контроля непрерывно, путем отдельных оценок или сочетая оба подхода. Непрерывные мероприятия по мониторингу часто встроены в обычно повторяющиеся операции организации и включают регулярное выполнение управленческих и надзорных действий.
- A107. Мониторинг, осуществляемый руководством организации, может включать использование информации, полученной от внешних сторон, такой как претензии клиентов и комментарии регулирующих органов, которые могут указать на проблемы или области, требующие усовершенствования.

Особенности малых организаций

A108. Мониторинг средств контроля часто выполняется посредством прямого участия руководства или собственника-руководителя в деятельности организации. Такое участие часто выявляет значительные отклонения от ожидаемых финансовых показателей и неточности в финансовых показателях, приводящие к необходимости корректирующих действий в отношении данного средства контроля.

Служба внутреннего аудита организации (см. пункт 23)

A109. Если в организации имеется служба внутреннего аудита, получение представления о ее работе способствует пониманию аудитором организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, и особенно роли этой службы в обеспечении мониторинга внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. Такое понимание в сочетании информацией, получаемой с помощью запросов, описанных в пункте 6(a) настоящего стандарта, может также содержать информацию, непосредственно касающуюся выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения.

A110. Цели и объем работы службы внутреннего аудита, характер ее обязанностей и ее статус в организации, в том числе полномочия и подчиненность, очень различны и зависят от размера и структуры организации, а также требований руководства и, в соответствующих случаях, лиц, отвечающих за корпоративное управление. Эти вопросы могут регулироваться положением о службе внутреннего аудита или установленным заданием.

A111. В обязанности службы внутреннего аудита может входить выполнение процедур и оценка их результатов с целью обеспечения уверенности как руководства, так и представителей собственника в отношении структуры и эффективности управления рисками, системы внутреннего контроля и процессов управления организацией. В таком случае служба внутреннего аудита может играть важную роль в мониторинге внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности. Однако обязанности службы внутреннего аудита могут быть сфокусированы, например, на оценке экономичности, эффективности и результативности операций, и в этом случае работа службы внутреннего аудита может быть напрямую не связана с подготовкой и представлением финансовой отчетности организации.

A112. Направление аудиторских запросов соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита в соответствии с пунктом 6(a) настоящего стандарта помогает аудитору получить понимание характера обязанностей службы внутреннего аудита. Если аудитор устанавливает, что обязанности службы внутреннего аудита связаны с финансовой отчетностью организации, он может получить дополнительное понимание действий, выполненных или планируемых службой внутреннего аудита, путем ознакомления с планом проверки на конкретный период, если такой план существует, и путем его обсуждения с соответствующими работниками службы.

A113. Если обязанности службы внутреннего аудита и ее деятельность по обеспечению уверенности по своему характеру связаны с подготовкой финансовой отчетности организации, аудитор может также использовать работу службы внутреннего аудита с целью изменения характера, сроков или сокращения объема аудиторских процедур, которые должны быть выполнены аудитором для получения аудиторских доказательств. Использование аудитором результатов работы службы внутреннего аудита более вероятно, когда, например, опыт проведения предыдущего аудита или выполненные аудитором процедуры оценки рисков показывают, что служба внутреннего аудита обладает достаточными и надлежащими ресурсами, соответствующими размеру организации и характеру ее деятельности, и подотчетна непосредственно лицам, отвечающим за корпоративное управление.

A114. Если, основываясь на предварительном понимании деятельности службы внутреннего аудита, аудитор собирается использовать ее работу для изменения характера, сроков или сокращения объема планируемых аудиторских процедур, применяются положения стандарта MCA 610 (пересмотренного, 2013 г.)

A115. Как более подробно рассматривается в стандарте MCA 610 (пересмотренном, 2013 г.), деятельность службы внутреннего аудита отлична от других средств контроля по мониторингу, которые могут иметь отношение к финансовой отчетности, таких как проверка данных управленческой отчетности, проводимая с целью определить, каким образом организация предотвращает или выявляет искажения.

A116. Установление информационного взаимодействия с соответствующими работниками службы внутреннего аудита на ранних этапах выполнения аудиторского задания и поддержание такого взаимодействия в течение всего аудита способствует эффективному обмену информацией. Это создает среду, в которой аудитор может быть проинформирован о важных вопросах, которые привлекли внимание службы внутреннего аудита, если они могут повлиять на результаты работы аудитора. Важность планирования и проведения аудита с профессиональным скептицизмом, включая поддержание бдительности в отношении информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств, описывается в МСА 200. Следовательно, информационное взаимодействие со службой внутреннего аудита в течение всего аудита может дать внутренним аудиторам возможность довести такую информацию до сведения аудитора. После чего аудитор может принять во внимание эту информацию при выявлении и оценке рисков существенного искажения.

Источники информации (см. пункт 24)

A117. Большая часть информации, используемой для мониторинга, может создаваться информационной системой организации. Если руководство организации без достаточных оснований предполагает, что данные, используемые для мониторинга, точны, то ошибки в таких данных могут потенциально привести руководство организации к неправильным выводам по результатам его действий по мониторингу. Следовательно, понимание:

- источников информации, связанной с действиями по мониторингу, выполняемыми организацией;
- оснований, на которых руководство считает информацию достаточно надежной для данных целей,

необходимо как часть понимания аудитором выполняемых организацией действий по мониторингу, являющихся компонентом системы внутреннего контроля.

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Оценка рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункт 25(a))

A118. Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности – такие риски, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок. Риски такого характера не обязательно являются рисками, которые можно выявить по определенным предпосылкам на уровне вида операций, остатка по счету, или раскрытия информации. Они, вероятнее всего, отражают обстоятельства, которые могут увеличивать риски существенного искажения на уровне предпосылок, например, вследствие обхода руководством системы внутреннего контроля. Риски на уровне финансовой отчетности могут иметь особое значение при рассмотрении аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

A119. Риски на уровне финансовой отчетности могут возникать, в частности, из-за недостатков контрольной среды (хотя эти риски также могут быть связаны с другими факторами, такими как ухудшение экономических условий). Например, недостатки, такие как недостаточный уровень компетентности руководства, могут оказывать всеобъемлющий эффект на финансовую отчетность и могут потребовать ответных действий общего характера со стороны аудитора.

A120. Понимание аудитором системы внутреннего контроля может вызвать сомнения относительно самой возможности проведения аудита финансовой отчетности организации. Например:

- сомнения по поводу честности руководства организации могут быть настолько серьезными, что приведут аудитора к выводу, что риск неверного представления руководством информации в финансовой отчетности настолько высок, что аудит не может быть проведен;
- сомнения по поводу состояния и надежности записей организации могут привести аудитора к выводу, что получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для выражения немодифицированного мнения о финансовой отчетности маловероятно.

A121. В МСА 705¹⁵ установлены требования и приводится руководство по определению необходимости выражения аудиторского мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения либо, что может потребоваться в некоторых обстоятельствах, отказа от выполнения задания, если такой отказ возможен в соответствии с действующими законами и нормативными актами,

Оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок (см. пункт 25(b))

A122. Необходимо рассмотреть риски существенного искажения на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, потому что именно такое рассмотрение помогает при определении характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. При выявлении и оценке рисков существенного искажения на уровне предпосылок аудитор может прийти к заключению, что выявленные риски всеобъемлюще распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают многие предпосылки.

Использование предпосылок

A123. Заявляя о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности, руководство прямо или косвенно формирует предпосылку о признании, оценке, представлении и раскрытии различных элементов финансовой отчетности и соответствующей раскрываемой информации.

A124. Предпосылки, используемые аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти, подразделяются на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

- (a) предпосылки о видах операций и событиях за аудируемый период:
 - (i) наличие – операции и события, зарегистрированные в учете, имели место и имеют отношение к организации;
 - (ii) полнота – все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены;
 - (iii) точность – суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом;
 - (iv) своевременность признания – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;
 - (v) классификация – операции и события отражены на надлежащих счетах;
- (b) предпосылки об остатках по счетам на конец периода:
 - (i) существование – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют;
 - (ii) права и обязанности – организация владеет правами на активы или контролирует их, и обязательства представляют собой законные обязанности организации;
 - (iii) полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены;
 - (iv) оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, и все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением надлежащим образом отражены;
- (c) предпосылки о представлении и раскрытии информации:
 - (i) наличие, права и обязанности – раскрываемые события, операции и прочие вопросы имели место и имеют отношение к организации;
 - (ii) полнота – вся информация, которая должна была быть раскрыта в финансовой отчетности, в нее включена;

¹⁵ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»

- (iii) классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытие информации ясно изложено;
- (iv) точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

A125. Аудитор может использовать предпосылки, описанные выше, или может сформулировать их другим способом, при условии что все описанные выше аспекты были охвачены. Например, аудитор может объединить предпосылки по операциям и событиям с предпосылками об остатках по счетам.

Особенности организаций государственного сектора

A126. Формируя предпосылки о финансовой отчетности организаций государственного сектора, в дополнение к предпосылкам, изложенным в параграфе A124, руководство организации часто может утверждать, что операции и события были осуществлены в соответствии с законодательством, нормативными актами или иными актами. Такие предпосылки могут входить в число вопросов, подлежащих аудиту финансовой отчетности.

Процесс выявления рисков существенного искажения (см. пункт 26(a))

A127. Информация, собранная посредством выполнения процедур оценки рисков, включая аудиторские доказательства, полученные при оценке структуры средств контроля и определении того, были ли они внедрены, используется в качестве аудиторских доказательств для подтверждения оценки риска. Оценка риска определяет характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, которые должны быть выполнены.

A128. Приложение 2 содержит примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенного искажения.

Соотнесение средств контроля с предпосылками (см. пункт 26(c))

A129. При проведении оценки рисков аудитор может выявить средства контроля, которые могут предотвратить или обнаружить и исправить существенные искажения, относящиеся к определенным предпосылкам. Как правило, полезно получить понимание средств контроля и соотнести их с предпосылками в контексте тех процессов и систем, в рамках которых они существуют, поскольку отдельные контрольные действия во многих случаях не могут сами по себе снизить риск. Часто только различные контрольные действия совместно с другими компонентами системы внутреннего контроля могут оказаться достаточными для снижения риска.

A130. Кроме того, некоторые контрольные действия могут оказывать определенное влияние на конкретную предпосылку в отношении определенного вида операций или остатка по счету. Например, контрольные действия, установленные организацией для подтверждения того, что ее персонал надлежащим образом проводит пересчет запасов и учитывает результаты ежегодной инвентаризации запасов, непосредственно связаны с предпосылками о существовании и полноте учета в отношении остатков по счету запасов.

A131. Средства контроля могут быть прямо или косвенно связаны с предпосылками. Чем более косвенный характер имеет такая связь, тем менее эффективным будет средство контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении искажений в отношении этой предпосылки. Например, анализ менеджером по продажам отчетов о продажах в отдельных магазинах по регионам, как правило, лишь косвенно связан с предпосылками о полноте отражения выручки от продаж. Следовательно, такое средство контроля является менее эффективным для снижения рисков по этой предпосылке, чем те, которые более непосредственно связаны с этой предпосылкой, такие как сверка отгрузочных документов со счетами.

Значительные риски

Выявление значительных рисков (см. пункт 28)

A132. Значительные риски во многих случаях относятся к значительным нестандартным операциям или вопросам, которые являются предметом суждения. Нестандартные операции – это операции, которые являются необычными либо в силу размера, либо вследствие их характера и поэтому происходят нечасто. Вопросы, связанные с суждением, могут включать расчет оценочных

значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Стандартные, несложные, систематически обрабатываемые операции с меньшей вероятностью могут привести к возникновению значительных рисков.

A133. Риски существенного искажения по значительным нестандартным операциям могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- большее вмешательство руководства организации в определение порядка учета;
- большее ручное вмешательство в сбор и обработку данных;
- сложность расчетов или принципов бухгалтерского учета;
- характер нестандартных операций, который может усложнить для организации внедрение эффективных средств контроля за этими рисками.

A134. Риски существенных искажений по значимым вопросам, которые являются предметом суждения и требуют расчета оценочных значений, могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- принципы бухгалтерского учета в отношении оценочных значений или признания выручки могут интерпретироваться по-разному;
- требуемое суждение может быть субъективным, сложным или требовать допущений в отношении влияния будущих событий, например, суждение о справедливой стоимости.

A135. Последствия определения какого-либо риска как значительного для целей дальнейших аудиторских процедур рассмотрены в МСА 330¹⁶.

Значительные риски, связанные с рисками существенного искажения по причине недобросовестных действий

A136. В МСА 240 приведены дальнейшие требования и указания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий¹⁷.

Понимание средств контроля, относящихся к значительным рискам (см. пункт 29)

A137. Хотя риски, связанные со значительными нестандартными вопросами или вопросами, составляющими предмет суждения, с меньшей вероятностью попадают в сферу действия стандартных средств контроля, руководство организации может предпринимать другие меры в ответ на такие риски. Следовательно, понимание аудитором вопроса о том, разработала и внедрила ли организация средства контроля в отношении значительных рисков, являющихся результатом нестандартных операций, или вопросов, которые составляют предмет суждения, включает понимание того, принимает ли руководство организации какие-либо меры в ответ на эти риски и, если да, какие. Такие меры могут включать:

- контрольные действия, такие как проверка допущений старшим руководством или экспертами;
- документально оформленные процессы выполнения оценок;
- подтверждение лицами, отвечающими за корпоративное управление.

A138. Например, в случае единичных событий, таких как получение уведомления о значительном судебном иске, рассмотрение ответных мер организации может включать такие вопросы, как: было ли такое уведомление направлено соответствующим экспертам (например, внутреннему или внешнему юристу), выполнена ли оценка возможных последствий и каким образом организация предполагает раскрывать данные обстоятельства в финансовой отчетности.

A139. В некоторых случаях руководство организации могло не ответить соответствующим образом на значительные риски существенного искажения посредством внедрения средств контроля над

¹⁶ МСА 330, пункты 15 и 21

¹⁷ МСА 240, пункты 25–27

такими значительными рисками. Факт того, что руководство не внедрило такие средства контроля, указывает на существенный недостаток в системе внутреннего контроля¹⁸.

Риски, по которым процедуры проверки по существу в отдельности не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 30)

A140. Риски существенного искажения могут быть непосредственно связаны с учетом обычных видов операций или остатков по счетам и подготовкой достоверной финансовой отчетности. Такие риски могут включать риски неточной или неполной обработки стандартных и значительных классов операций, таких как выручка, закупки, денежные поступления или выплаты организации.

A141. Если обработка таких обычных операций в высокой степени автоматизирована и предполагает лишь незначительное ручное вмешательство или не предполагает его вовсе, то выполнение одних только процедур проверки по существу в отношении риска может оказаться невозможным. Например, аудитор может прийти к такому выводу в обстоятельствах, когда значительный объем информации организации иницируется, записывается, обрабатывается и обобщается только в электронном виде, например в интегрированных системах. В таких случаях:

- аудиторские доказательства могут быть доступны только в электронной форме, а их достаточность и надлежащий характер обычно зависят от эффективности средств контроля за их точностью и полнотой;
- вероятность неправомерного иницирования или изменения информации и его необнаружения может оказаться выше, если соответствующие средства контроля неэффективны.

A142. Последствия выявления таких рисков для дальнейших аудиторских процедур описаны в стандарте МСА 330¹⁹.

Пересмотр оценки рисков (см. пункт 31)

A143. Аудитор в ходе аудита может получить информацию, которая в значительной степени отличается от той, на которой основывалась оценка рисков. Например, оценка рисков может быть основана на ожидании, что определенные средства контроля функционируют эффективно. При выполнении тестов таких средств контроля аудитор может получить аудиторские доказательства, свидетельствующие о том, что эти средства контроля не функционировали эффективно в соответствующие периоды в ходе аудита. Также при выполнении процедуры проверки по существу аудитор может обнаружить искажения в суммах или периодичности, превышающей значения, установленные им в результате оценки рисков. В таких случаях оценка риска может не отражать надлежащим образом реальные обстоятельства организации и дальнейшие запланированные аудиторские процедуры могут не оказаться эффективными для обнаружения существенного искажения. Дополнительные рекомендации приведены в МСА 330.

Документация (см. пункт 32)

A144. Способ документирования требований пункта 32 определяется аудитором с применением профессионального суждения. Например, при аудите малой организации соответствующая документация может быть включена в состав документации аудитора в отношении общей стратегии и плана аудита²⁰. Также, например, результаты оценки рисков могут быть задокументированы отдельно или в составе документации аудитора в отношении дальнейших процедур²¹. На форму и объем документации влияют характер, размер, сложность организации и ее систем внутреннего контроля, доступности информации от организации, а также используемых в ходе аудита методологии и технологий.

¹⁸ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункт А7

¹⁹ МСА 330, пункт 8

²⁰ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункты 7 и 9

²¹ МСА 330, пункт 28

- A145. При аудите организаций с несложными деятельностью и процессами подготовки финансовой отчетности документация может быть простой по форме и относительно краткой. В таком случае нет необходимости полностью документировать понимание аудитором организации и вопросов, связанных с ней. К ключевым элементам понимания, подлежащим документированию, относятся те, на которых аудитором была основана оценка рисков существенного искажения.
- A146. Объем документации может также отражать опыт и способности членов аудиторской группы. При условии, что требования МСА 230 выполняются во всех случаях, при аудите, проводимом аудиторской группой, в состав которой входят менее опытные лица, может потребоваться более детальная документации, чтобы это помогло им в получении надлежащего понимания организации, чем в случае с группой, в состав которой входят более опытные специалисты.
- A147. При повторном аудите определенная документация может переноситься на следующие периоды и обновляться по мере необходимости, чтобы отразить изменения в бизнесе или процессах организации.

Компоненты системы внутреннего контроля

1. Настоящее Приложение содержит пояснения относительно компонентов системы внутреннего контроля, описанных в пунктах 4(с), 14–24 и А76–А117, с учетом их связи с аудитом финансовой отчетности.

Контрольная среда

2. Контрольная среда охватывает следующие элементы:
 - (а) *Информирование о принципе честности и этических ценностях.* Эффективность средств контроля определяется уровнем честности и этическими ценностями людей, которые создают, применяют и осуществляют их мониторинг. Честность и этическое поведение являются результатом этических и поведенческих стандартов организации, способов их доведения до сведения персонала и продвижения на практике. Продвижение честности и этических ценностей предполагает, например, действия руководства, направленные на устранение или снижение стимулов и соблазнов, которые могут подтолкнуть персонал к участию в нечестной, незаконной или неэтичной деятельности. Информирование о политике организации в отношении честности и этических ценностей может включать доведение до персонала стандартов поведения с помощью сформулированных положений политики, кодексов поведения и личного примера.
 - (б) *Приверженность профессиональной компетентности.* Профессиональная компетентность – это знания и навыки, необходимые для выполнения задач, составляющих работу сотрудника.
 - (с) *Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление.* На осознание организацией необходимости контроля оказывают значительное влияние лица, отвечающие за корпоративное управление. Важность обязанностей лиц, отвечающих за корпоративное управление, признается в корпоративных кодексах, законах, нормативных актах или руководствах, разработанных для лиц, отвечающих за корпоративное управление. Обязанности лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают надзор за организацией и эффективным функционированием процедур информирования о нарушениях, а также процессом проверки эффективности системы внутреннего контроля организации.
 - (d) *Философия и стиль управления руководства.* Философия и стиль управления руководства охватывают широкий спектр характеристик. Например, отношение и действия руководства в отношении подготовки финансовой отчетности могут проявиться в выборе консервативных или агрессивных вариантов из имеющихся альтернативных принципов бухгалтерского учета или в добросовестности и консерватизме при расчете оценочных значений.
 - (е) *Организационная структура.* При создании надлежащей организационной структуры учитываются ключевые области полномочий и ответственности, а также соответствующий порядок подотчетности. Надлежащий характер организационной структуры, в числе прочего, определяется размером и характером деятельности организации.
 - (f) *Распределение полномочий и ответственности.* Распределение должностных полномочий и ответственности относится к политике в отношении надлежащей практики ведения бизнеса, знаниям и опыту ключевого персонала, ресурсам, предоставляемым для выполнения обязанностей. С распределением должностных полномочий и ответственности связаны политика и информирование, направленные на обеспечение понимания всеми сотрудниками целей организации, того, как действия отдельных сотрудников взаимосвязаны и способствуют достижению этих целей, и на осознание сотрудниками того, какую ответственность они несут.

- (g) *Кадровая политика и практика.* Кадровая политика и практика часто отражают осознание необходимости контроля в организации. Например, стандарты набора наиболее квалифицированного персонала с особым вниманием к образованию, предыдущему опыту работы, прошлым достижениям, доказательствам честности и этического поведения, демонстрируют приверженность организации принципу набора компетентных и заслуживающих доверия людей. Политика по обучению, которая информирует о будущих функциях и ответственности, включает практические занятия, например, тренинги и семинары, иллюстрирует ожидаемый уровень результатов работы и поведения. Повышение в должности на основе периодической оценки результатов работы демонстрирует приверженность организации принципу продвижения более компетентных работников.

Процесс оценки рисков организации

3. Процесс оценки рисков организации в отношении финансовой отчетности включает то, каким образом руководство определяет бизнес-риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, оценивает их значительность и вероятность их возникновения, а также принимает решение в отношении действий в ответ на эти риски и результатов таких действий. Например, процедуры оценки рисков в организации могут быть направлены на рассмотрение того, как руководство учитывает возможность существования неотраженных в учете операций или определяет и проводит анализ существенных оценочных значений, отраженных в финансовой отчетности.
4. Риски, связанные с финансовой отчетностью, относятся к внешним и внутренним событиям, операциям или обстоятельствам, которые могут возникать и отрицательно влиять на способность организации инициировать, учитывать, обрабатывать и включать в отчетность финансовую информацию, соответствующую предпосылкам руководства. Руководство может разрабатывать планы, программы или действия в ответ на отдельные риски или может решить принять риск в силу возможных издержек или по иным соображениям. Риски могут возникать или изменяться по причине ряда обстоятельств:
 - *Изменения в операционной среде.* Изменения в нормативном регулировании или операционной среде могут привести к изменениям давления со стороны конкурентов и значительно изменить риски.
 - *Новый персонал.* Новый персонал может относиться иначе к системе внутреннего контроля или иметь другое ее понимание.
 - *Новые или обновленные информационные системы.* Значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить риски, связанные с системой внутреннего контроля.
 - *Быстрый рост.* Значительное и быстрое расширение деятельности организации может перегрузить средства контроля и увеличить риск сбоев в системе контроля.
 - *Новые технологии.* Внедрение новых технологий в производственный процесс или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.
 - *Новые бизнес-модели, продукты и виды деятельности.* Распространение деятельности организации на новые сферы бизнеса или появление операций, в которых у организации мало опыта, может вызвать новые риски, связанные с системой внутреннего контроля.
 - *Корпоративная реструктуризация.* Реструктуризация может сопровождаться сокращением штата и изменениями порядка надзора и разделения обязанностей, что может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.
 - *Расширение зарубежных операций.* Расширение деятельности или приобретение иностранных подразделений создает новые и во многих случаях уникальные риски, которые могут повлиять на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или измененные риски, связанные с операциями в иностранной валюте.

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

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие

5. Информационные системы состоят из инфраструктуры (физических компонентов и компонентов аппаратного обеспечения), программного обеспечения, людей, процедур и данных. Многие информационные системы широко используют ИТ.
6. Информационная система, обеспечивающая цели и относящаяся к порядку подготовки финансовой отчетности, охватывает методы и записи, которые:
 - выявляют и записывают все имеющиеся силу операции;
 - своевременно и с достаточной детализацией описывают операции для надлежащей классификации операций в целях подготовки финансовой отчетности;
 - оценивают сумму операций таким образом, который позволяет надлежащим образом отразить их стоимостное выражение в финансовой отчетности;
 - определяют период, в котором осуществлена операция, с целью ее отражения в соответствующем отчетном периоде;
 - надлежащим образом представляют операции и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности.
7. Качество генерируемой системой информации оказывает влияние на способность руководства принимать надлежащие решения в рамках управления и контроля за деятельностью организации и обеспечивать подготовку заслуживающих доверия финансовых отчетов.
8. Информирование, которое включает получение понимания индивидуальных функций и обязанностей в рамках системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, может осуществляться в форме руководств по политике, ведению учета и подготовке финансовой отчетности или меморандумов. Информирование может также осуществляться в электронной или устной форме или посредством действий руководства.

Контрольные действия

9. Обычно контрольные действия, которые могут оказаться значимыми для проводимого аудита, классифицируются как политика и процедуры, регламентирующие ряд вопросов:
 - *Обзоры результатов деятельности.* Эти контрольные действия включают обзор и анализ фактических результатов в сравнении с бюджетом, прогнозами и результатами прошедшего периода; определение взаимосвязи между разными видами данных, операционными и финансовыми, анализ этих взаимосвязей, а также исследование и внесение корректировок; сравнение внутренних данных с внешними источниками информации; обзор результатов в разрезе функций или видов деятельности.
 - *Обработка информации.* К двум большим группам контрольных действий в отношении информационных систем относятся прикладные средства контроля, которые применяются в отношении обработки данных отдельными приложениями, и общие средства контроля за ИТ-системами, которые представляют собой политику и процедуры, связанные со многими приложениями и поддерживающие эффективное функционирование средств контроля за приложениями посредством обеспечения надлежащей работы информационной системы. Примерами средства контроля приложений являются проверка математической точности записей, ведение и проверка счетов и оборотно-сальдовых ведомостей, автоматизированные средства контроля, такие как контрольные проверки вводимых данных и проверка сквозной нумерации, а также принимаемые в ручном режиме меры по результатам отчетов об отклонениях. Примеры общих средств контроля за ИТ-системами включают средства контроля за изменениями программного обеспечения; средства контроля, ограничивающие доступ к программам или данным, средства контроля над внедрением новых версий пакетного программного обеспечения; средства контроля над системным программным обеспечением,

ограничивающие доступ или осуществляющие мониторинг использования системных служебных программ, которые могут изменить финансовые данные или записи без возможности последующей проверки.

- *Физические средства контроля.* Средства контроля, охватывающие:
 - физическую безопасность активов, включая надлежащие меры предосторожности, такие как устройства, регламентирующие доступ к активам и записям;
 - санкционирование доступа к компьютерным программам и файлам данных;
 - периодический пересчет и сравнение с суммами, указанными в контрольных записях (например, сравнение результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и запасов с данными бухгалтерского учета).

Степень значимости физических средств контроля, направленных на предотвращение хищения активов, для надежности подготовки финансовой отчетности и, следовательно, аудита, зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов присвоению.

- *Разделение должностных обязанностей.* Назначение разных лиц для выполнения обязанностей по санкционированию операций, записи операций, обеспечению сохранности активов. Разделение должностных обязанностей направлено на снижение возможностей любого лица совершить или скрыть ошибки или недобросовестные действия в процессе выполнения им своих обязанностей.

10. Некоторые контрольные действия могут зависеть от существования соответствующей политики более высокого уровня, разработанной руководством организации или лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например, контроль за санкционированием операций, таких как установление критериев инвестирования, может быть делегирован лицам, отвечающими за корпоративное управление, на основе соответствующих директив; напротив, нестандартные операции, такие как крупные приобретения или выбытие инвестиций, могут потребовать утверждения на более высоком уровне, в том числе в некоторых случаях – утверждения акционерами.

Мониторинг средств контроля

11. Важной обязанностью руководства является разработка и постоянное поддержание системы внутреннего контроля. Мониторинг средств контроля руководством предполагает рассмотрение следующего: функционируют ли средства контроля в соответствии с установленными целями и модифицируются ли они, чтобы при необходимости соответствовать изменяющимся условиям. Мониторинг средств контроля может включать такие действия, как проверка руководством того, были ли своевременно подготовлены банковские сверки, оценка внутренними аудиторами соблюдения сотрудниками службы продаж политики организации в отношении условий договоров купли-продажи, а также надзор, осуществляемый юридической службой, за соблюдением политики организации в отношении этики и практики ведения бизнеса. Мониторинг также проводится для непрерывного обеспечения долгосрочного эффективного функционирования средств контроля. Например, если своевременность и точность банковских сверок не осуществляется, персонал может прекратить их подготовку.
12. Внутренние аудиторы или сотрудники, выполняющие аналогичные функции, могут вносить вклад в мониторинг средств контроля организации, проводя отдельную оценку этих средств. Как правило, они регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля, уделяя значительное внимание оценке эффективности системы внутреннего контроля, а также информируют о сильных сторонах и недостатках системы внутреннего контроля и дают свои рекомендации по ее усовершенствованию.
13. В ходе мониторинга может использоваться информация, полученная от сторонних лиц, которая может указывать на наличие проблем или выделять области, требующие усовершенствования. Покупатели косвенно подтверждают данные по выставленным счетам, оплачивая их или предъявляя претензии в отношении начисленных сумм. Регулирующие органы могут информировать организацию о вопросах, оказывающих влияние на функционирование системы внутреннего контроля, например, сообщая о результатах проверки органами регулирования

банковской деятельности. Также руководство может рассмотреть информацию, касающуюся системы внутреннего контроля, полученную от внешних аудиторов.

Условия и события, которые могут указывать на риски существенного искажения

Ниже приводятся примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенного искажения. Приведенные примеры охватывают широкий диапазон условий и событий; но не все указанные условия и события будут важны для каждого аудиторского задания, и список примеров не является исчерпывающим.

- Операции в экономически нестабильных регионах, например, в странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией.
- Операции, подверженные влиянию волатильности рынка, например, торговля фьючерсами.
- Операции, подлежащие в значительной степени сложному регулированию.
- Возникновение вопросов поддержания непрерывности деятельности и ликвидности, связанной с потерей важных заказчиков.
- Ограничения доступности капитала и кредитов.
- Изменения в отрасли, в которой организация ведет деятельность.
- Изменения в цепочке поставок.
- Разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса.
- Территориальное расширение деятельности.
- Изменения в организации, например, крупные приобретения, реорганизация или иные необычные события.
- Организации или сегменты бизнеса, в отношении которых существует вероятность продажи.
- Наличие сложных альянсов и совместных предприятий.
- Использование забалансового финансирования, организаций специального назначения и прочих сложных форм 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 уход ключевых руководителей.
- Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно не устраненные руководством.
- Несоответствие между ИТ-стратегией и бизнес-стратегиями организации.
- Изменения в среде информационных технологий.
- Установка новых значительных ИТ-систем, связанных с финансовой отчетностью.
- Запросы регулирующих или государственных органов в отношении деятельности организации или финансовых результатов.
- Искажения, допущенные в прошлом, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода.
- Значительные суммы нестандартных или несистематических операций, включая внутригрупповые операции и операции с большой выручкой в конце периода.
- Операции, учтенные на основе намерений руководства, например рефинансирование задолженности, активы для продажи и классификация обращающихся на рынке ценных бумаг.
- Применение новых требований бухгалтерского учета.

- Бухгалтерские оценки с применением сложных методик.
- События или операции, для которых характерна значительная неопределенность оценки, включая оценочные значения.
- Незавершенные судебные разбирательства и условные обязательства, например, гарантийные обязательства по продажам, финансовые гарантии и обязательства по восстановлению окружающей среды.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 320 «СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА»

Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по применению принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности. МСА 450¹ поясняет, каким образом применяется принцип существенности при оценке влияния на аудит выявленных искажений, а также влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Существенность в контексте аудита

2. В различных концепциях подготовки финансовой отчетности понятие существенности рассматривается в контексте подготовки и представления финансовой отчетности. Хотя концепции подготовки финансовой отчетности могут по-разному описывать существенность, как правило, они содержат следующие положения:
 - искажения, включая пропуски, считаются существенными, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности;
 - суждения о существенности формируются с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от размера и (или) характера искажения;
 - суждения о том, какие именно вопросы являются существенными для пользователей финансовой отчетности, формируются с учетом общих потребностей в финансовой информации среди пользователей как представителей единой группы². Не принимаются во внимание возможные последствия искажений для отдельных конкретных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно отличаться.
3. Такого рода положения, если они содержатся в применяемой концепции подготовки финансовой отчетности, являются основой для аудитора при определении существенности для целей аудита. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности не содержит соответствующих

¹ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

² Так, например, «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности», принятая Советом по Международным стандартам финансовой отчетности в апреле 2001 года, указывает, что в коммерческой организации, где источником рискованного капитала выступают инвесторы, представление финансовой отчетности, которая удовлетворяет их потребности, будет также удовлетворять большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности

положений, то в качестве такой основы для аудитора выступают характеристики существенности, описанные в пункте 2.

4. Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. С учетом этого аудитор обоснованно предположить, что пользователи:
 - (a) обладают разумной осведомленностью о коммерческой и экономической деятельности, а также о бухгалтерском учете и намереваются с разумной тщательностью изучать информацию, представленную в финансовой отчетности;
 - (b) понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и аудировается исходя из того или иного уровня существенности;
 - (c) признают неопределенность, присущую изменению величины той или иной суммы на основе расчетных оценок, суждений и прогнозирования будущих событий;
 - (d) принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.
5. Принцип существенности применяется аудитором как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формулировании мнения в аудиторском заключении (см. пункт А1).
6. При планировании аудита аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными. Это суждение создает основу:
 - (a) определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
 - (b) выявления и оценки рисков существенного искажения;
 - (c) определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур.

Существенность, определенная на этапе планирования аудита, не обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдельности или в совокупности всегда будут оцениваться как несущественные. Конкретные обстоятельства, относящиеся к тем или иным искажениям, могут служить основанием для оценки аудитором таких искажений как существенных, даже если они оказались меньше установленной величины существенности. Несмотря на то, что разработка аудиторских процедур, позволяющих обнаруживать искажения, которые могут быть существенными лишь в силу их характера, является практически неосуществимой, аудитор при оценке влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения³.

Дата вступления в силу

7. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

8. Цель аудитора состоит в том, чтобы при планировании и проведении аудита надлежащим образом применять принцип существенности.

Определение

9. Для целей Международных стандартов аудита существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом. В некоторых случаях существенность для выполнения аудиторских процедур также означает величину или величины, устанавливаемые аудитором меньше уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

³ МСА 450, пункт А16.

Требования

Определение существенности для финансовой отчетности в целом и для выполнения аудиторских процедур при планировании аудита

10. При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации (см. пункты А2–А11).
11. Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур (см. пункт А12).

Пересмотр существенности в ходе проведения аудита

12. Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально (см. пункт А13).
13. Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы последующих аудиторских процедур.

Документация

14. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин⁴:
 - (а) существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10);
 - (б) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10);
 - (с) существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11);
 - (д) данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (а)-(с) в ходе аудита (см. пункты 12–13).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Существенность и аудиторский риск (см. пункт 5)

- А1. При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений (как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки). Это позволит аудитору выразить мнение, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности; а также составить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к

⁴ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

которым пришел аудитор⁵. Аудитор получает разумную уверенность путем сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня⁶. Аудиторский риск – риск, что аудитор выразит ненадлежащее мнение в том случае, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения⁷. Существенность и аудиторский риск анализируются на протяжении всего аудита, в частности, когда:

- (a) проводятся выявление и оценка рисков существенного искажения⁸;
- (b) определяются характер, сроки и объемы последующих аудиторских процедур⁹;
- (c) проводится оценка влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность¹⁰ и формируется мнение в аудиторском заключении¹¹.

Определение существенности для финансовой отчетности в целом и для выполнения аудиторских процедур при планировании аудита

Особенности организаций государственного сектора (см. пункт 10)

- A2. Основными пользователями финансовой отчетности организаций государственного сектора часто являются законодательные и регулирующие органы. Более того, финансовая отчетность может использоваться для принятия решений, которые не являются экономическими. Определение существенности для финансовой отчетности в целом (а также, если уместно, уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации) при аудите финансовой отчетности организации государственного сектора, таким образом, зависит от законов, нормативно-правовых актов и прочих источников права, а также от информационных потребностей в финансовой информации законодательных органов и общественности в отношении программ государственного сектора.

Использование контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10)

- A3. Определение существенности предполагает применение профессионального суждения. Во многих случаях в качестве точки отсчета при определении существенности для финансовой отчетности в целом применяется определенный процент выбранного контрольного показателя. Следующие факторы могут повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя:
- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
 - факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации склонны обращать особенно пристальное внимание (например, для целей оценки финансовых результатов пользователи, как правило, обращают внимание на прибыль, выручку или чистые активы);
 - характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;
 - структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации);

⁵ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 11

⁶ МСА 200, пункт 17

⁷ МСА 200, пункт 13(с)

⁸ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»

⁹ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

¹⁰ МСА 450

¹¹ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»

- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.
- A4. Примерами надлежащих контрольных показателей, в зависимости от обстоятельств той или иной организации, можно считать категории отраженного в отчетности дохода, такие как прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль и совокупные расходы, собственный капитал или стоимость чистых активов. В коммерческих организациях часто используется такой контрольный показатель, как прибыль до налогообложения от операционной деятельности. Если прибыль до налогообложения от операционной деятельности волатильна, более подходящими контрольными показателями могут оказаться, например, валовая прибыль или совокупная выручка.
- A5. По выбранному контрольному показателю обычно рассматриваются следующие финансовые данные: данные о финансовых результатах и финансовом положении за предыдущие периоды, данные о финансовых результатах и финансовом положении за прошедшую часть отчетного периода, а также бюджетные или прогнозные данные за текущий период, скорректированные с учетом значительных изменений в деятельности организации (например, крупное приобретение бизнеса) и соответствующих изменений в отрасли или экономической среде, в которой организация ведет свою деятельность. Например, если в качестве контрольного показателя той или иной организации для определения существенности для финансовой отчетности в целом используется некий процент от прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности, то обстоятельства, которые приводят к исключительному падению или росту такой прибыли, могут привести аудитора к выводу, что было бы более уместно определить существенность для финансовой отчетности в целом через показатели нормализованной прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности, основанные на данных за предыдущие периоды.
- A6. Существенность относится к финансовой отчетности, по которой аудитор представляет заключение. В том случае, когда финансовая отчетность составляется за отчетный период продолжительностью более или менее двенадцати месяцев, что, например, может иметь место применительно к вновь созданной организации или когда у организации изменился отчетный период, то существенность относится к финансовой отчетности, подготовленной за такой отчетный период.
- A7. Определение процента, который будет применяться к выбранному контрольному показателю, предполагает применение профессионального суждения. Такой процент и выбранный контрольный показатель взаимосвязаны: так, процент, применяемый к прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности, обычно выше, чем процент, применяемый к совокупной выручке. Например, аудитор может счесть пять процентов от прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности надлежащим процентом для коммерческой организации в сфере производства, тогда как для некоммерческой организации аудитор может счесть приемлемым процентом один процент от совокупной выручки или совокупных расходов. С учетом конкретных обстоятельств приемлемым может быть признан как более высокий, так и более низкий процент.

Особенности малых организаций

- A8. Когда прибыль организации до налогообложения от продолжающейся деятельности постоянно носит номинальный характер, как это может происходить в малой организации, которой управляет руководитель-собственник, который изымает большую часть прибыли до налогообложения в форме выплат собственного вознаграждения, такой контрольный показатель, как прибыль до выплаты вознаграждения и налогообложения, может оказаться более уместным.

Особенности организаций государственного сектора

- A9. При проведении аудита организаций государственного сектора надлежащим контрольным показателем могут быть совокупные или чистые расходы (расходы за вычетом выручки или платежи за вычетом поступлений) по реализации государственных программ. Если организация государственного сектора отвечает за сохранность государственного имущества, надлежащим контрольным показателем могут выступать активы.

Уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10)

- A10. Факторы, которые могут указывать на существование одного или более определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, которые в случае искажения меньше величины существенности для финансовой отчетности в целом, как это обоснованно можно предположить, могут оказывать влияние на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности:

- влияние законов, нормативных актов или применимой концепции подготовки финансовой отчетности на ожидания пользователей в отношении оценки или раскрытия информации по определенным статьям (например, операции между связанными сторонами, а также вознаграждения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление);
- раскрытие ключевой информации в отношении отрасли, в которой ведет операционную деятельность организация (например, расходы на исследования и разработки в фармацевтической организации);
- уделяется ли особо пристальное внимание какому-либо конкретному аспекту деятельности организации, который отдельно раскрывается в финансовой отчетности (например, недавно приобретенному бизнесу).

A11. При анализе конкретной ситуации на предмет того, существуют ли в данной организации соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, аудитор может счесть целесообразным получить понимание взглядов и ожиданий лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства организации по этому вопросу.

Существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11)

A12. При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных существенных искажений, упускается из виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе и не оставляет запаса на возможные необнаруженные искажения. Существенность для выполнения аудиторских процедур (которая, как следует из определения, представляет собой одну или несколько величин) устанавливается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом. Также существенность для выполнения аудиторских процедур, относящаяся к уровню существенности, установленному для определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации, задается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений в таком виде операций, остатков по счетам или раскрытия информации, превысит уровень существенности для такого определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации. Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, а предполагает применение профессионального суждения. Оно зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий, и, таким образом, от ожиданий аудитора в отношении искажений в текущем периоде.

Пересмотр существенности в ходе проведения аудита (см. пункт 12)

A13. Существенность для финансовой отчетности в целом (а также, если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации) может потребовать пересмотра вследствие изменения обстоятельств, имевшего место в ходе аудита (например, решения об отчуждении значительной части бизнеса аудируемой организации), поступления новой информации или изменения представлений аудитора об организации и ее операционной деятельности в результате проведения последующих аудиторских процедур. Например, если в ходе аудита становится ясно, что реальные финансовые результаты, скорее всего, могут оказаться значительно отличающимися от ожидавшихся на конец периода, хотя изначально использовались для определения существенности для финансовой отчетности в целом, аудитор должен пересмотреть эту существенность.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 330 «АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по разработке и проведению процедур в отношении рисков существенного искажения, выявленных и оцененных аудитором в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹ при проведении аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по этим рискам.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) процедура проверки по существу – аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:
 - (i) детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации;
 - (ii) аналитические процедуры проверки по существу;
 - (b) тестирование средств контроля – аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок.

Требования

Аудиторские процедуры общего характера

5. Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункты А1–А3).

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»

6. Аудитор должен разработать и выполнить последующие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяется с учетом и в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (см. пункты А4–А8).
7. При разработке последующих аудиторских процедур аудитор должен:
 - (а) рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая:
 - (i) вероятность существенного искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (т. е. неотъемлемый риск);
 - (ii) проверку того, учтены ли в рамках оценки риска соответствующие средства контроля (т. е. риск средств контроля), что означает требование к аудитору получить аудиторские доказательства для определения того, эффективны ли эти средства контроля (т. е. при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля) (см. пункты А9–А18);
 - (б) получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие (см. пункт А19).

Тестирование средств контроля

8. Аудитор должен разработать и провести тестирование средств контроля для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если:
 - (а) оценка им рисков существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидание того, что средства контроля эффективны (т. е. аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу); или
 - (б) одни лишь процедуры проверки по существу не в состоянии обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок (см. пункты А20–А24).
9. При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем в большей степени он полагается на операционную эффективность средств контроля (см. пункт А25).

Характер и объем тестирования средств контроля

10. При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен:
 - (а) выполнить прочие аудиторские процедуры в сочетании с опросом для того, чтобы получить аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, включая выяснение:
 - (i) каким образом применялись средства контроля в соответствующие моменты аудируемого периода;
 - (ii) насколько последовательно они применялись;
 - (iii) кем и посредством чего они применялись (см. пункты А26–А29);
 - (б) определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (косвенных средств контроля) и, если это так, надо ли получить аудиторские доказательства, подтверждающие операционную эффективность этих косвенных средств контроля (см. пункты А30–А31).

Сроки проведения тестирования средств контроля

11. В соответствии с пунктами 12 и 15 настоящего стандарта для того, чтобы надлежащим образом обосновать свое намерение полагаться на средства контроля, аудитор должен проводить

тестирование средств контроля в определенный момент или в течение всего периода, в рамках которого он намерен полагаться на эти средства контроля (см. пункт А32).

Использование аудиторских доказательств, полученных в течение промежуточного периода

12. Если аудитор получает аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля в рамках промежуточного периода, он должен:
 - (a) получить аудиторские доказательства значительных изменений в данных средствах контроля, произошедших после окончания этого промежуточного периода;
 - (b) определить, какие дополнительные аудиторские доказательства следует получить в отношении оставшегося периода (см. пункты А33–А34).

Использование аудиторских доказательств, полученных в ходе предшествующих аудиторских заданий

13. При решении вопроса о том, допустимо ли использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий и, если допустимо, какова должна быть продолжительность периода времени, по истечении которого следует заново провести тестирование средств контроля, аудитор должен рассмотреть:
 - (a) операционную эффективность прочих элементов системы внутреннего контроля, включая контрольную среду организации, мониторинг средств контроля организации, а также процедуры оценки рисков в организации;
 - (b) риски, возникающие вследствие характерных особенностей рассматриваемого средства контроля, включая вопрос о том, является ли данное средство контроля ручным или автоматизированным;
 - (c) операционную эффективность общих средств контроля информационных технологий;
 - (d) операционную эффективность рассматриваемого средства контроля и его применения организацией, включая характер и объем отклонений при применении данного средства контроля, отмеченных в ходе предыдущего аудита, а также установление того, не было ли изменений в составе персонала, которые оказывают значительное влияние на применение данного средства контроля;
 - (e) вопрос о том, не создает ли дополнительных рисков отсутствие изменений в определенном средстве контроля на фоне происходящих изменений в обстоятельствах;
 - (f) риски существенного искажения и степень доверия к рассматриваемому средству контроля (см. пункт А35).
14. Если аудитор намерен использовать полученные в ходе предшествующего аудиторского задания аудиторские доказательства операционной эффективности конкретных средств контроля, он должен убедиться в актуальности этих доказательств путем сбора аудиторских доказательств относительно того, не произошли ли какие-либо значительные изменения в данных средствах контроля после предшествующего аудиторского задания. Аудитор должен получить эти доказательства путем проведения опроса в сочетании с наблюдением или инспектированием, чтобы подтвердить свое понимание определенных средств контроля, а также:
 - (a) если произошли изменения, в результате которых аудиторские доказательства, собранные в ходе предшествующего аудиторского задания, перестали быть актуальными, аудитор должен протестировать эти средства контроля в ходе текущего аудиторского задания (см. пункт А36);
 - (b) если таких изменений не происходило, аудитор должен тестировать эти средства контроля, по крайней мере, в ходе каждого третьего аудиторского задания, а также тестировать отдельные средства контроля в ходе каждого аудиторского задания, чтобы избежать ситуации, при которой все средства контроля, на которые он намерен полагаться, тестируются в одном периоде, и никакие средства контроля не тестируются в течение последующих двух аудируемых периодов (см. пункты А37–А39).

Средства контроля за значительными рисками

15. Если аудитор планирует полагаться на средства контроля за тем или иным риском, который он определил как значительный, аудитор должен протестировать эти средства контроля в текущем периоде.

Оценка операционной эффективности средств контроля

16. При оценке операционной эффективности соответствующих средств контроля аудитор должен оценить, указывают ли выявленные в ходе процедур проверки по существу искажения на неэффективность средств контроля. Отсутствие искажений, выявленных в ходе выполнения процедур проверки по существу, однако, не является аудиторским доказательством того, что относящиеся к проверяемой предпосылке средства контроля являются эффективными (см. пункт А40).
17. Если выявлены недостатки в применении средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, он должен сделать специальные запросы, чтобы разобраться в этих недостатках и их возможных последствиях, а также определить (см. пункт А41):
 - (а) дает ли проведенное тестирование средств контроля надлежащие основания полагаться на данные средства контроля;
 - (б) есть ли необходимость в проведении дополнительного тестирования средств контроля;
 - (с) в ответ на возможные риски существенного искажения должны ли быть проведены процедуры проверки по существу.

Процедуры проверки по существу

18. Независимо от оцененных рисков существенного искажения аудитор должен разработать и провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации (см. пункты А42–А47).
19. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, следует ли провести в качестве аудиторских процедур проверки по существу процедуры внешнего подтверждения (см. пункты А48–А51).

Процедуры проверки по существу, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности

20. В состав проводимых аудитором процедур проверки по существу должны входить следующие аудиторские процедуры, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности:
 - (а) согласование или сверка финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета;
 - (б) проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности (см. пункт А52).

Процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски

21. Если аудитор определил, что тот или иной оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным, он должен провести процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск. Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты (см. пункт А53).

Сроки выполнения процедур проверки по существу

22. Если процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен охватить оставшийся период, выполнив:
 - (а) либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода;
 - (б) либо только последующие процедуры проверки по существу, если аудитор определит, что их достаточно,что обеспечивает разумные основания для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода (см. пункты А54–А57).

23. Если на промежуточную дату выявлены искажения, которых аудитор не ожидал при проведении оценки рисков существенного искажения, он должен оценить необходимость изменения соответствующей оценки риска, а также ранее планируемого характера, сроков или объема процедур проверки по существу в отношении оставшегося периода (см. пункт А58).

Адекватность представления и раскрытия информации

24. Аудитор должен провести аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт А59).

Оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств

25. Основываясь на проведенных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен до завершения аудита определить, является ли проведенная оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок по-прежнему актуальной (см. пункты А60–А61).
26. Аудитор должен установить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства. При формировании своего мнения аудитор должен принять во внимание все соответствующие аудиторские доказательства независимо от того, подтверждают ли они предпосылки в отношении финансовой отчетности или противоречат им (см. пункт А62).
27. Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении существенной предпосылки на уровне финансовой отчетности, он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Документация

28. Аудитор должен отразить в аудиторской документации²:
- (a) аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур;
 - (b) связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок;
 - (c) соответствующие результаты этих аудиторских процедур, включая выводы, если они не очевидны (см. пункт А63).
29. Если аудитор планирует использовать полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, он должен включить в аудиторскую документацию свои выводы относительно того, что он полагается на средства контроля, которые тестировались в ходе предшествующего аудита.
30. Аудиторская документация должна содержать доказательства того, что финансовая отчетность сверена с лежащими в ее основе данными бухгалтерского учета.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудиторские процедуры общего характера (см. пункт 5)

- А1. Аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности могут включать:
- акцентирование внимания аудиторской группы на необходимости поддерживать профессиональный скептицизм;
 - задействование более опытного персонала или лиц, обладающих специальными навыками, либо привлечение экспертов;

² МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

- осуществление более тщательного контроля за работой менее опытных членов аудиторской группы;
 - включение дополнительных элементов непредсказуемости при выборе последующих аудиторских процедур;
 - внесение общих изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, например: проведение процедур проверки по существу не на промежуточную дату, а в конце периода или видоизменение характера аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств.
- A2. Оценка рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и, следовательно, аудиторские процедуры общего характера зависят от понимания аудитором контрольной среды. Эффективная контрольная среда может дать аудитору более высокую степень уверенности в системе внутреннего контроля и надежности аудиторских доказательств, полученных внутри организации, и, таким образом, позволить аудитору, например, провести некоторые аудиторские процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода. Недостатки же контрольной среды приводят к противоположным последствиям; так, например, аудитор может отреагировать на неэффективную контрольную среду:
- проведением большего количества аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату;
 - сбором большего объема аудиторских доказательств в результате проведения процедур проверки по существу;
 - увеличением количества территориальных подразделений, подлежащих аудиту.
- A3. Эти факторы, таким образом, в значительной степени влияют на общий подход аудитора, обуславливая, например, акцент на процедуры проверки по существу (подход, основанный на процедурах проверки по существу), или подход, использующий как тестирование средств контроля, так и процедуры проверки по существу.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок

Характер, сроки и объем последующих аудиторских процедур (см. пункт б)

- A4. Оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок создает основу для формирования надлежащего аудиторского подхода к разработке и проведению последующих аудиторских процедур. Например, аудитор может установить:
- (а) что только выполнение тестирования средств контроля позволит ему разработать эффективный ответ на оцененный риск существенного искажения в отношении определенной предпосылки;
 - (б) что для определенных предпосылок окажется достаточным проведение только процедур проверки по существу и, следовательно, аудитор исключает воздействие средств контроля из оценки соответствующих рисков. Причиной этого может послужить то, что аудиторские процедуры оценки рисков не выявили каких бы то ни было эффективных средств контроля, имеющих отношение к данной предпосылке, или что в случае, если тестирование средств контроля будет неэффективным, аудитор не будет полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу;
 - (с) что наиболее эффективным будет комбинированный подход, при котором применяется как тестирование средств контроля, так и процедуры проверки по существу.
- Однако, в соответствии с требованиями пункта 18, независимо от выбранного подхода аудитор разрабатывает и проводит процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации.
- A5. Под характером аудиторской процедуры понимается ее назначение (то есть тестирование средств контроля или процедура проверки по существу) и ее вид (то есть инспектирование, наблюдение, опрос, подтверждение, пересчет, повторное применение средства контроля или аналитическая процедура). Характер аудиторских процедур наиболее важен при реагировании на оцененные риски.

- А6. Под сроками проведения аудиторской процедуры понимается момент ее проведения, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства.
- А7. Под объемом аудиторской процедуры понимается количество действий, которые надо выполнить, например, размер выборки или количество наблюдений за тем или иным контрольным действием.
- А8. Разработка и проведение последующих аудиторских процедур, характер, сроки проведения и объем которых основаны на оцененных рисках и соответствуют оцененным рискам существенного искажения на уровне предпосылок, обеспечивают четкую связь между последующими аудиторскими процедурами и оценкой рисков.

Процедуры в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (см. пункт 7(а))

Характер

- А9. Оцененные аудитором риски могут влиять как на виды проводимых аудиторских процедур, так и на их сочетание. Например, когда выявленный риск высок, аудитор может подтвердить у контрагента полноту изложения условий договора, не ограничиваясь инспектированием этого документа. Кроме того, определенные аудиторские процедуры могут оказаться более подходящими для одних предпосылок, чем для других. Например, наиболее приемлемыми процедурами в ответ на оцененный риск искажения выручки в части предпосылки ее полноты может оказаться тестирование средств контроля, в то время как в отношении оцененного риска искажения предпосылки наличия выручки наиболее приемлемыми могут оказаться процедуры проверки по существу.
- А10. При определении характера аудиторских процедур имеют значение причины той или иной оценки риска. Например, если тот или иной риск оценивается как низкий по причине определенных особенностей какого-либо вида операций без учета соответствующих средств контроля, тогда аудитор может решить, что для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств можно провести только аналитические процедуры. Однако, если этот риск оценивается как низкий из-за влияния средств внутреннего контроля и аудитор планирует выполнять процедуры проверки по существу на основе этой низкой оценки, тогда аудитор должен провести тестирование таких средств контроля, как это требуется в соответствии с пунктом 8(а). Это может иметь место, например, в отношении достаточно однородных и несложных операций, которые регулярно обрабатываются и контролируются информационной системой организации.

Сроки

- А11. Аудитор может провести тестирование средств контроля или процедуры проверки по существу на промежуточную дату или на конец периода. Чем выше риск существенного искажения, тем больше вероятность того, что аудитор может решить, что более эффективно выполнить процедуры проверки по существу ближе к концу или в конце периода, а не на более раннюю дату, или провести аудиторские процедуры, не объявив об этом заранее, или в непредсказуемые даты (например, провести аудиторские процедуры в отдельных выбранных территориальных подразделениях без предварительного уведомления). Это особенно применимо при проведении процедур в ответ на риски недобросовестных действий. Например, аудитор может прийти к выводу, что если выявлены риски умышленного искажения или манипуляции, то аудиторские процедуры по распространению аудиторских выводов с промежуточного периода на конец периода окажутся неэффективными.
- А12. Проведение аудиторских процедур до завершения периода может помочь аудитору выявить значительные проблемы на раннем этапе аудита и, таким образом, разрешить их при содействии руководства или разработать эффективный аудиторский подход в отношении этих проблем.
- А13. Кроме того, некоторые аудиторские процедуры могут проводиться только в конце периода или по его завершении, например:
- сверка финансовой отчетности с данными бухгалтерского учета;
 - исследование корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности;
 - процедуры в ответ на риск того, что в конце периода организация может заключить неправомерные договоры купли-продажи или что операции могут оказаться незавершенными.

- A14. Другие важные факторы, влияющие на решение аудитора в отношении того, когда проводить аудиторские процедуры, включают следующее:
- контрольная среда;
 - время, когда становится доступной необходимая информация (например, электронные файлы впоследствии могут оказаться перезаписанными или процедуры, требующие наблюдения, могут проводиться только в определенное время);
 - характер риска (например, если существует риск завышения показателей выручки для достижения ожидаемых показателей прибыли путем последующей фабрикацией поддельных договоров купли-продажи, аудитор может принять решение изучить договоры, имеющиеся на дату окончания периода);
 - период или дата, к которым относятся аудиторские доказательства.

Объем

- A15. Необходимый, по мнению аудитора, объем аудиторской процедуры, определяется с учетом анализа существенности, оцененного риска и той степени уверенности, которую аудитор планирует получить. Когда для достижения одной цели применяется сочетание процедур, объем каждой процедуры рассматривается отдельно. Обычно объем аудиторских процедур увеличивается по мере повышения риска существенного искажения. Например, в ответ на оцененный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий может оказаться целесообразным увеличение размеров выборки или проведение аналитических процедур по существу с большей степенью детализации. Однако увеличение объема аудиторской процедуры будет эффективным лишь в том случае, когда эта процедура отвечает на конкретный риск.
- A16. Применение автоматизированных способов аудита (СААТ) может позволить проводить тестирование большего объема электронных операций и учетных файлов, что может оказаться полезным, когда аудитор принимает решение пересмотреть объем тестирования, например, в ответ на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Эти способы могут применяться для выбора отдельных операций из ключевых электронных файлов, для сортировки операций по тем или иным признакам или для тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки.

Особенности организаций государственного сектора

- A17. При проведении аудита организаций государственного сектора на определение характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур могут оказывать влияние условия задания на проведение аудита и прочие специальные требования к проведению аудита.

Особенности малых организаций

- A18. В совсем небольших организациях может существовать немного контрольных действий, которые аудитор мог бы идентифицировать, либо степень, до которой их наличие и проведение задокументированы организацией, может оказаться ограниченной. В таких случаях наиболее эффективным будет проведение аудитором последующих аудиторских процедур, являющихся в основном процедурами проверки по существу. Тем не менее в некоторых редких случаях отсутствие контрольных действий или прочих компонентов контроля может не позволить получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Высокая оценка риска (см. пункт 7(b))

- A19. При получении более убедительных аудиторских доказательств вследствие высокой оценки риска аудитор может увеличить количество доказательств или получить более уместные или надежные доказательства, например, уделяя больше внимания получению доказательств от третьих лиц или подтверждающих данных из нескольких независимых источников.

Тестирование средств контроля

Разработка и проведение тестирования средств контроля (см. пункт 8)

- A20. Тестирование средств контроля проводится лишь в отношении тех средств контроля, которые аудитор определил как разработанные надлежащим образом с целью предотвращения или выявления и исправления существенного искажения той или иной предпосылки. Если в течение

аудируемого периода в разное время использовались значительно отличающиеся друг от друга средства контроля, следует проанализировать каждое средство контроля отдельно.

- A21. Тестирование операционной эффективности средств контроля отличается от получения понимания и оценки разработки и внедрения средств контроля. Тем не менее в этих случаях применяются одни и те же виды аудиторских процедур. Аудитор может, таким образом, решить, что целесообразнее будет тестировать операционную эффективность средств контроля одновременно с оценкой их структуры и установлением факта их внедрения.
- A22. Кроме того, хотя некоторые процедуры оценки рисков могли не разрабатываться специально для тестирования средств контроля, они, тем не менее, могут предоставить аудиторские доказательства об операционной эффективности этих средств контроля и в силу этого обстоятельства могут служить для тестирования средств контроля. Например, аудиторские процедуры оценки рисков могли включать:
- запросы о том, как руководство использовало бюджеты;
 - изучение подготовленного руководством сопоставления ежемесячных плановых и фактических расходов;
 - проверку отчетов, касающихся исследования расхождений между плановыми и фактическими показателями.

Эти аудиторские процедуры дают информацию о разработанной организацией бюджетной политике и о том, была ли она внедрена, но также могут предоставить аудиторские доказательства эффективности применения бюджетной политики для предотвращения или выявления существенных искажений в классификации затрат.

- A23. Кроме того, аудитор может разработать тест средств контроля, который должен выполняться одновременно с детальными тестами по одной и той же операции. Несмотря на то, что цель тестирования средств контроля отличается от цели детального теста, оба они могут применяться одновременно путем проведения тестирования средств контроля и детального теста одной и той же операции, что также называется тестом двойного назначения. Например, аудитор может разработать тест выставленного счета с целью установления факта его утверждения и получения аудиторских доказательств операции по существу, а также оценить результаты этого теста. При разработке и оценке теста двойного назначения каждая из целей анализируется отдельно.
- A24. В некоторых случаях аудитор может счесть невозможной разработку таких эффективных процедур проверки по существу, которые сами по себе обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок³. Это может происходить, когда организация в своей деятельности использует информационные технологии и никакие документы по операциям не оформляются и не хранятся, кроме содержащихся в ИТ-системе. В таких случаях пункт 8(b) требует от аудитора провести тестирование соответствующих средств контроля.

Зависимость объема аудиторских доказательств эффективности средств контроля от степени, в которой аудитор намеревается на них полагаться (см. пункт 9)

- A25. Когда принятый подход состоит преимущественно из тестирования средств контроля, может потребоваться более высокая степень уверенности в отношении операционной эффективности средств контроля, в особенности в тех случаях, когда получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства только в результате процедур проверки по существу невозможно или практически нецелесообразно.

Характер и объем тестирования средств контроля

Прочие аудиторские процедуры в сочетании с опросом (см. пункт 10(a))

- A26. Использование одного только опроса недостаточно для тестирования операционной эффективности средств контроля. Следовательно, в сочетании с опросом проводятся прочие аудиторские процедуры. В этом отношении опрос в сочетании с инспектированием или повторным применением процедуры может дать больше уверенности, чем опрос и наблюдение, поскольку наблюдение подтверждает только то, что происходит в момент его проведения.

³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 30

A27. Характер того или иного средства контроля влияет на тип процедуры, необходимой для получения аудиторских доказательств операционной эффективности этого средства контроля. Например, если операционная эффективность подтверждается документами, аудитор может решить изучить такие документы, чтобы получить аудиторские доказательства операционной эффективности. Однако в отношении других средств контроля документы могут отсутствовать или быть неуместными. Например, могут отсутствовать документы по функционированию отдельных элементов контрольной среды, таких как распределение полномочий, или по определенным видам контрольных действий, в частности контрольных действий, выполняемых компьютером. В таких обстоятельствах аудиторские доказательства операционной эффективности могут быть получены посредством проведения опросов в сочетании с другими аудиторскими процедурами, например, наблюдением или использованием СААТ.

Объем тестирования средств контроля

A28. Когда необходимы более убедительные аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности того или иного средства контроля, может оказаться целесообразным увеличить объем тестирования такого средства контроля. Помимо степени, в которой аудитор планирует полагаться на средства контроля, при определении объема тестирования средств контроля он может рассмотреть следующие факторы:

- частота применения организацией данного средства контроля в течение периода;
- длительность промежутка времени в ходе аудита, в течение которого аудитор полагается на операционную эффективность данного средства контроля;
- ожидаемая частота некорректного функционирования средства контроля;
- уместность и надежность аудиторских доказательств, которые необходимо получить в отношении операционной эффективности данного средства контроля на уровне предпосылок;
- объем аудиторских доказательств, полученных в отношении той же предпосылки путем тестирования других средств контроля.

МСА 530⁴ содержит дополнительные рекомендации в отношении объема тестирования.

A29. Вследствие более высокой надежности обработки данных средствами ИТ, может не потребоваться увеличение объема тестирования автоматизированных средств контроля. Можно ожидать, что автоматизированное средство контроля будет работать последовательно, если только программа (включая таблицы, файлы или прочие постоянные данные, используемые программой) не будет изменена. Если аудитор установил, что автоматизированное средство контроля работает должным образом (в момент внедрения средства контроля или на иную дату), он может рассмотреть вопрос о проведении тестирования для определения того, что данное средство контроля продолжает работать эффективно. Такое тестирование может включать определение того, что:

- никакие изменения не вносятся в программу без применения по отношению к ним надлежащих средств контроля за изменениями программы;
- для обработки операций используется авторизованная версия программы;
- иные соответствующие общие средства контроля являются эффективными.

Такое тестирование также может включать определение того, что никакие изменения в программы не вносились, что обычно происходит, когда организация пользуется пакетным программным обеспечением, не модифицируя или не поддерживая его. Например, аудитор может проверить записи администратора, отвечающего за безопасность ИТ, чтобы получить аудиторские доказательства отсутствия несанкционированного доступа в течение определенного периода.

Тестирование косвенных средств контроля (см. пункт 10(b))

A30. В некоторых обстоятельствах может оказаться необходимым получить аудиторские доказательства, подтверждающие операционную эффективность косвенных средств контроля. Например, при тестировании эффективности пользовательской проверки отчетов об отклонениях, содержащих перечень продаж, по которым был превышен кредитный лимит, такая пользовательская проверка и

⁴ МСА 530 «Аудиторская выборка»

связанные с ней корректирующие действия представляют собой средство контроля, имеющее непосредственное значение для аудитора. Средства же контроля за точностью информации в отчетах (например, общие средства контроля ИТ), называются косвенными средствами контроля.

- A31. Вследствие более высокой надежности обработки данных средствами ИТ, аудиторские доказательства в отношении применения автоматизированных прикладных средств контроля при их рассмотрении в сочетании с аудиторскими доказательствами в отношении операционной эффективности общих средств контроля организации (в частности, средств контроля за внесением изменений) также могут давать весомые аудиторские доказательства их операционной эффективности.

Сроки проведения тестирования средств контроля

Период, в течение которого аудитор намерен полагаться на средства контроля (см. пункт 11)

- A32. Аудиторские доказательства, относящиеся лишь к определенному моменту времени, могут быть достаточны для целей аудитора, например, при тестировании средств контроля за инвентаризацией в конце отчетного периода. Если же аудитор намерен полагаться на какое-либо средство контроля в течение определенного периода времени, целесообразно провести тестирование, способное дать аудиторские доказательства операционной эффективности применения данного средства контроля в соответствующие моменты на протяжении данного периода. Такое тестирование может включать тестирование мониторинга средств контроля организации.

Использование аудиторских доказательств, полученных в течение промежуточного периода (см. пункт 12(b))

- A33. Факторы, имеющие отношение к определению того, какие дополнительные аудиторские доказательства необходимо получить в отношении средств контроля, которые работали в течение времени после промежуточного периода, включают:
- значительность оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок;
 - конкретные средства контроля, которые тестировались в течение промежуточного периода, и значительные изменения в них, имевшие место после тестирования, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале;
 - меру, в которой были получены аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности этих средств контроля;
 - продолжительность оставшегося периода;
 - степень, до которой аудитор намерен сократить объем последующих процедур проверки по существу на основании надежности средств контроля;
 - контрольную среду.
- A34. Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены, например, за счет распространения результатов тестирования средств контроля на оставшийся период или за счет тестирования мониторинга средств контроля организацией.

Использование аудиторских доказательств, полученных в ходе предшествующих аудиторских заданий (см. пункт 13)

- A35. В определенных обстоятельствах полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий аудиторские доказательства могут являться аудиторскими доказательствами при проведении аудитором аудиторских процедур по определению актуальности таких доказательств. Например, при проведении предшествующего аудиторского задания аудитор мог установить, что автоматизированные средства контроля работают должным образом. Аудитор может получить аудиторские доказательства того, были ли внесены какие-либо изменения в эти автоматизированные средства контроля, которые влияют на их эффективное функционирование, путем, например, проведения опроса руководства организации и путем проверки журналов регистрации доступа, чтобы определить, в какие средства контроля были внесены изменения. Рассмотрение аудиторских доказательств, касающихся таких изменений, может свидетельствовать о необходимости как увеличения, так и уменьшения предполагаемого объема аудиторских доказательств операционной эффективности таких средств контроля, которые необходимо получить в текущем периоде.

Средства контроля, изменившиеся после предшествующих аудиторских заданий (см. пункт 14(a))

- A36. Изменения, которые могут повлиять на уместность аудиторских доказательств, полученных в ходе выполнения предыдущих аудиторских заданий, не могут рассматриваться в качестве оснований для надежности аудиторских доказательств в дальнейшем. Например, изменения в системе, позволяющие организации получать новый отчет, генерируемый системой, вероятно, не затрагивают актуальность аудиторских доказательств предшествующего аудита, однако изменение способов сбора и обработки данных, несомненно, затрагивает ее.

Средства контроля, не изменившиеся после предшествующих аудиторских заданий (см. пункт 14(b))

A37. Решение аудитора о том, полагаться ли на аудиторские доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий, в отношении средств контроля, которые:

- (a) не изменились с момента их последнего тестирования;
- (b) не являются средствами контроля, предназначенными для снижения значительного риска, составляет предмет профессионального суждения. Кроме того, продолжительность времени между повторными тестами таких средств контроля также является предметом профессионального суждения, однако, в соответствии с пунктом 14 (b), они должны проводиться не реже одного раза в три года.

A38. Обычно чем выше риск существенного искажения или чем больше аудитор полагается на средства контроля, тем короче должен быть этот промежуток времени, если он имеется. Факторы, которые могут сократить период между повторными тестами средств контроля, или привести к полному отказу от использования аудиторских доказательств, полученных в ходе выполнения предшествующих аудиторских заданий, включают:

- несовершенство контрольной среды;
- недостаточный мониторинг средств контроля;
- значительную долю ручных операций в применимых средствах контроля;
- кадровые изменения или изменения в составе персонала, существенно влияющие на применение средства контроля;
- изменения в обстоятельствах, свидетельствующие о необходимости изменений в средстве контроля;
- несовершенство основных средств контроля ИТ.

A39. Если есть целый ряд средств контроля, в отношении которых аудитор намерен полагаться на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущего аудита, тестирование некоторых из этих средств контроля в ходе проведения каждого аудита дает подтверждающий материал относительно сохранения операционной эффективности контрольной среды. Это помогает аудитору решить, нужно ли полагаться на аудиторские доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий.

Оценка операционной эффективности средств контроля (см. пункты 16–17)

A40. Существенное искажение, выявленное в ходе аудиторских процедур, однозначно свидетельствует о существовании значительных недостатков в системе внутреннего контроля.

A41. Понятие операционной эффективности средств контроля учитывает возможность возникновения некоторых отклонений в ходе их применения организацией. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевого персонала, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. Выявленный уровень отклонения, особенно в сравнении с ожидаемым уровнем, может указывать на невозможность полагаться на данное средство контроля для снижения риска на уровне предпосылок до оцененного аудитором уровня.

Процедуры проверки по существу (см. пункт 18)

A42. Пункт 18 требует от аудитора разработать и провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации, независимо от оцененных рисков существенного искажения. Это требование отражает тот факт, что: (a) оценка аудитором рисков существенного искажения основана на профессиональном суждении и, таким образом, не может выявить все риски существенного искажения; (b) существуют неотъемлемые ограничения системы внутреннего контроля, включая возможность ее обхода руководством.

Характер и объем процедур проверки по существу

A43. В зависимости от обстоятельств, аудитор может определить, что:

- выполнения лишь аналитических процедур проверки по существу будет достаточно для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Например, когда оценка риска аудитором подтверждается аудиторским доказательством, полученным в результате тестирования средств контроля;
 - надлежащий характер будет носить только применение детальных тестов;
 - наиболее подходящим ответом на оцененные риски будет сочетание аналитических процедур проверки по существу с детальными тестами.
- A44. Аналитические процедуры проверки по существу обычно более применимы к большим объемам операций, которым свойственна тенденция быть предсказуемыми во времени. МСА 520⁵ устанавливает требования и содержит рекомендации по применению аналитических процедур в ходе проведения аудита.
- A45. При разработке детальных тестов важное значение имеет характер риска и предпосылки. Например, с одной стороны, детальные тесты, связанные с предпосылками существования или наличия, могут предполагать выборку из статей, входящих в ту или иную сумму финансовой отчетности, и сбор соответствующих аудиторских доказательств. С другой стороны, детальные тесты, связанные с предпосылкой полноты, могут предполагать выборку элементов, которые должны быть включены в соответствующую сумму, представляемую в финансовой отчетности, и исследование того, были ли они включены.
- A46. Поскольку при оценке риска существенного искажения принимается во внимание система внутреннего контроля, может возникнуть необходимость увеличить объем процедур проверки по существу в тех случаях, когда получены неудовлетворительные результаты тестов средств контроля. Однако увеличение объема аудиторской процедуры будет носить надлежащий характер лишь в том случае, когда аудиторская процедура применима к конкретному риску.
- A47. При разработке детальных тестов объем тестирования, как правило, представлен в виде размера выборки. Однако имеют значение и другие вопросы, в частности, является ли более эффективным использование других методов выборки для тестирования (см. МСА 500)⁶.

Рассмотрение вопроса о необходимости проведения процедур внешнего подтверждения (см. пункт 19)

- A48. Процедуры внешнего подтверждения во многих случаях являются уместными при рассмотрении предпосылок, связанных с остатками по счетам и их элементами, однако они не обязательно ограничиваются только этими статьями. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение условий соглашений, договоров или сделок между организацией и другими сторонами. Процедуры внешнего подтверждения также могут проводиться для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий. Например, запрос может содержать просьбу о подтверждении факта отсутствия дополнительных соглашений, которые могут иметь отношение к предпосылкам закрытия периода по признанию выручки организации. Процедуры внешнего подтверждения могут предоставить уместные аудиторские доказательства в ответ на оцененные риски существенного искажения в ряде случаев, включая подтверждение:
- остатков по банковским счетам и прочей информации, связанной с взаимоотношениями с банками;
 - остатков по счетам дебиторской задолженности и сроков ее погашения;
 - запасов, хранящихся на таможенных складах третьих лиц, предоставленных для переработки или реализации;
 - наличия правоустанавливающих документов о праве собственности на имущество, находящегося на ответственном хранении или в качестве залогового обеспечения у юристов или финансистов;
 - инвестиций, находящихся на ответственном хранении у третьих лиц, или купленных у биржевых брокеров, но не доставленных на отчетную дату;

⁵ МСА 520 «Аналитические процедуры»

⁶ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт 10

- сумм к оплате заимодавцам, включая соответствующие условия погашения и ограничительные условия;
 - остатков по счетам кредиторской задолженности и сроков ее погашения.
- A49. Несмотря на то, что внешние подтверждения могут предоставить уместные аудиторские доказательства определенных предпосылок, существуют такие предпосылки, по которым внешние подтверждения дают менее уместные аудиторские доказательства. Например, внешние подтверждения дают менее уместные аудиторские доказательства вероятности взыскания дебиторской задолженности, чем ее наличия.
- A50. Аудитор может определить, что процедуры внешнего подтверждения, выполняемые с одной целью, дают возможность получить аудиторские доказательства в отношении других вопросов. Например, запросы о предоставлении подтверждения остатков на счетах в банках часто включают запрос о предоставлении информации, имеющей отношение и к другим предпосылкам финансовой отчетности. Такие соображения могут повлиять на решение аудитора о том, следует ли проводить процедуры внешнего подтверждения.
- A51. Факторы, которые могут помочь аудитору при определении того, следует ли выполнять процедуры внешнего подтверждения в качестве аудиторских процедур проверки по существу:
- осведомленность подтверждающей стороны о предмете задания – ответы могут быть более надежными, если они предоставлены тем лицом подтверждающей стороны, которое надлежащим образом осведомлено о подтверждаемой информации;
 - способность или желание предполагаемой подтверждающей стороны дать ответ. Так, например, подтверждающая сторона:
 - может не принять на себя ответственность за ответ на запрос о подтверждении;
 - может счесть подготовку ответа излишне затратной или отнимающей много времени;
 - может иметь опасения относительно потенциальной юридической ответственности, которая может возникнуть в связи с предоставлением ответа;
 - может вести учет операций в других валютах;
 - может вести свою деятельность в среде, в которой ответы на запросы о подтверждении не являются значительным аспектом повседневной деятельности.
- В таких ситуациях подтверждающая сторона может не ответить, или может ответить в неофициальной манере, или может попытаться ограничить уверенность в ответе;
- объективность предполагаемой подтверждающей стороны – если подтверждающая сторона является связанной стороной организации, ее ответы на запросы о подтверждении могут быть менее надежны.

Процедуры проверки по существу, относящиеся к процессу закрытия финансовой отчетности (см. пункт 20(b))

- A52. Характер, а также объем изучения аудитором бухгалтерских записей и иных корректировок зависят от характера и сложности процесса подготовки финансовой отчетности организации и соответствующих рисков существенного искажения.

Процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски (см. пункт 21)

- A53. Пункт 21 настоящего стандарта требует от аудитора проводить процедуры проверки по существу, относящиеся именно к тем рискам, которые аудитор определил как значительные. Аудиторские доказательства в форме внешнего подтверждения, полученные аудитором непосредственно от соответствующего подтверждающего лица, могут помочь аудитору в получении аудиторских доказательств высокого уровня надежности, необходимых ему для принятия мер в ответ на значительные риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Например, если аудитор выявляет, что руководство находится под давлением с целью достижения ожидаемого показателя прибыльности, может иметь место связанный с этим риск того, что руководство завышает показатели продаж путем ненадлежащего признания выручки, относящейся к договорам купли-продажи, условия которых исключают признание выручки, или

путем выставления счетов, не дожидаясь поставки. В этих обстоятельствах аудитор может, например, разработать процедуры внешнего подтверждения не только с целью подтвердить суммы задолженности, но также и условия договоров купли-продажи, включая дату, наличие прав возврата и условия поставки. Кроме того, аудитор может счесть эффективным дополнить такие процедуры внешнего подтверждения направлением запросов персоналу организации, не связанному с финансами, в отношении любых изменений в договорах купли-продажи и условиях поставки.

Сроки выполнения процедур проверки по существу (см. пункты 22–23)

- A54. В большинстве случаев аудиторские доказательства в результате процедур проверки по существу в ходе предшествующего аудита не предоставляют достаточных аудиторских доказательств в отчетном периоде. Существуют, однако, и исключения: например, полученное в ходе предшествующего аудита юридическое заключение, относящееся к структуре секьюритизации, которая осталась неизменной, может оказаться актуальным и в текущем периоде. В таких случаях может оказаться правильным воспользоваться аудиторскими доказательствами, полученными в результате выполнения процедур проверки по существу в ходе предшествующего аудита, если данные доказательства и соответствующий предмет задания не претерпели коренных изменений, а в течение текущего периода были выполнены аудиторские процедуры с целью подтверждения актуальности этих доказательств.

Использование аудиторских доказательств, полученных в течение промежуточного периода (см. пункт 22)

- A55. В некоторых обстоятельствах аудитор может определить, что более эффективным будет провести процедуры проверки по существу на промежуточную дату, а также выполнить сравнение и выверку данных об остатках по состоянию на конец периода с сопоставимыми данными по состоянию на промежуточную дату с целью:

- (a) выявить суммы, которые представляются необычными;
- (b) исследовать все такие суммы;
- (c) провести аналитические процедуры проверки по существу или детальные тесты с целью проверки промежуточного периода.

- A56. Проведение процедур проверки по существу на промежуточную дату без проведения дополнительных процедур на более позднюю дату увеличивает риск того, что аудитор не выявит искажения, которые могут иметь место на конец периода. Этот риск увеличивается с увеличением длительности оставшегося периода. На решение о необходимости выполнения процедур проверки по существу на промежуточную дату могут оказать влияние следующие факторы:

- контрольная среда и прочие соответствующие средства контроля;
- доступность в более поздние сроки информации, необходимой для выполнения аудиторских процедур;
- назначение процедуры проверки по существу;
- оцененный риск существенного искажения;
- характер вида операций или остатка по счету и соответствующих предпосылок;
- способность аудитора провести надлежащие процедуры проверки по существу или процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля, охватывающие оставшийся период, с целью снизить риск невыявления искажений, которые могут существовать на конец периода.

- A57. На решение о том, выполнять ли аналитические процедуры проверки по существу в отношении периода между промежуточной датой и датой окончания периода, могут оказать влияние следующие соображения:

- можно ли обоснованно спрогнозировать остатки на конец периода для определенных видов операций или остатков по счетам в отношении сумм, их сравнительной значимости и структуры;
- являются ли надлежащими процедуры организации по анализу и корректированию таких видов операций или остатков по счетам на промежуточные даты, а также процедуры по закрытию периодов;

- обеспечит ли информационная система, связанная с финансовой отчетностью, предоставление таких данных об остатках по счетам на конец периода и операциях, которые были бы достаточны, чтобы позволить аудитору исследовать следующие вопросы:
 - (a) значимые необычные операции или записи (включая те, что имеют место на конец периода или незадолго до конца периода);
 - (b) другие причины существенных колебаний или ожидаемых колебаний, которые не состоялись;
 - (c) изменения в составе видов операций или остатков по счетам.

Искажения, выявленные на промежуточную дату (см. пункт 23)

A58. Когда аудитор приходит к заключению, что запланированный характер, сроки выполнения и объем процедур проверки по существу, охватывающих оставшийся период, должны быть пересмотрены с учетом неожиданных искажений, выявленных на промежуточную дату, такой пересмотр может включать расширение процедур, выполненных на промежуточную дату, или их повторное проведение на конец периода.

Адекватность представления и раскрытия информации (см. пункт 24)

A59. Оценка общего представления финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, касается вопроса о том, представлена ли отдельная финансовая отчетность таким образом, чтобы она отражала надлежащую классификацию и описание финансовой информации, а также форму, структуру и содержание финансовой отчетности и примечаний к ней. Это включает, например, оценку используемой терминологии, степень детализации данных, классификацию статей в отчетности и основания расчета указанных сумм.

Оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств (см. пункты 25–27)

A60. Аудит финансовой отчетности представляет собой накопительный и циклически повторяющийся процесс. По мере того, как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, получаемые им аудиторские доказательства могут убедить его изменить характер, сроки и объем других запланированных аудиторских процедур. В поле зрения аудитора может попасть информация, которая в значительной степени отличается от той, на которой основывалась оценка рисков. Например:

- объем искажений, которые выявляет аудитор при выполнении процедур проверки по существу, может изменять его мнение об оценке рисков и может указывать на значительные недостатки в системе внутреннего контроля;
- аудитор может узнать о несоответствиях в данных бухгалтерского учета или противоречивых либо отсутствующих доказательствах;
- аналитические процедуры, выполняемые на стадии общего обзора в ходе аудита, могут указывать на ранее не выявленный риск существенного искажения.

В таких обстоятельствах аудитору может потребоваться провести повторный анализ планируемых аудиторских процедур на основании пересмотренных оцененных рисков для всех или отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации и относящихся к ним предпосылок. МСА 315 (пересмотренный) содержит дополнительные рекомендации по пересмотру аудиторской оценки рисков⁷.

A61. Аудитор не может руководствоваться допущением, что факты недобросовестных действий или ошибка являются единичными случаями. Поэтому для определения того, сохраняет ли оценка рисков существенного искажения актуальность, необходимо понять, как выявление искажения воздействует на оцененные риски существенного искажения.

A62. Суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, зависит от следующих факторов:

⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31

- значимость возможного искажения в предпосылке и вероятность того, что его влияние, отдельно или в совокупности с другими потенциальными искажениями, существенно повлияет на финансовую отчетность;
- операционная эффективность ответных действий и средств контроля руководства по противодействию рискам;
- полученный в ходе предшествующих аудиторских заданий опыт в отношении подобных возможных искажений;
- результаты выполненных аудиторских процедур, включая информацию о том, выявили ли такие аудиторские процедуры конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;
- источник и надежность имеющейся информации;
- убедительность аудиторских доказательств;
- изучение аудируемой организации и ее окружения, включая средства внутреннего контроля организации.

Документация (см. пункт 28)

- А63.** Форма и объем аудиторской документации составляет предмет профессионального суждения и зависит от характера, размера и сложности организации и ее системы внутреннего контроля, доступности ее информации, а также применяемых методов и технологий аудита.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 402
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ
ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 402 «*Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по сбору достаточных надлежащих аудиторских доказательств в случаях, когда организация-пользователь пользуется услугами одной или более обслуживающих организаций. В частности, в нем раскрывается, как аудитор организации-пользователя применяет МСА 315 (пересмотренный)¹ и МСА 330² при получении понимания организации-пользователя, включая значимую для аудита систему внутреннего контроля, достаточного для выявления и оценки рисков существенного искажения, а также при разработке и выполнении дальнейших аудиторских процедур в ответ на эти риски.
2. Многие организации для выполнения отдельных бизнес-процессов привлекают внешние обслуживающие организации, которые занимаются оказанием услуг – от выполнения какой-либо конкретной задачи под руководством организации до замены целых бизнес-единиц и служб организации, таких как служба контроля за соблюдением налогового законодательства. Многие услуги, предоставляемые такими организациями, являются неотъемлемой частью операционной деятельности организации; однако не все эти услуги являются применимыми для конкретного аудита.
3. Услуги, предоставляемые обслуживающей организацией, являются применимыми для конкретного аудита финансовой отчетности организации-пользователя при условии, что эти услуги и средства контроля за ними являются частью информационной системы организации-пользователя, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности. Несмотря на то, что большинство средств контроля обслуживающей организации, вероятно, будет связано с финансовой отчетностью, могут существовать и другие средства контроля, которые будут применимы для конкретного аудита, например, средства контроля за сохранностью активов. Услуги обслуживающей организации являются частью информационной системы организации-пользователя, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, если такие услуги затрагивают любой из следующих элементов:

¹ МСА 315 (пересмотренный) «*Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения*»

² МСА 330 «*Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски*»

- (a) виды операций в рамках деятельности организации-пользователя, являющиеся существенными для финансовой отчетности организации-пользователя;
 - (b) процедуры, как в системе информационных технологий (ИТ), так и при ручной обработке данных, с помощью которых такие операции организации-пользователя иницируются, обобщаются, обрабатываются и, по мере необходимости, корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;
 - (c) соответствующие данные бухгалтерского учета как в электронной форме, так и выполненные в ручном режиме, подтверждающая информация и конкретные счета в финансовой отчетности организации-пользователя, используемые для иницирования, учета, обработки и отражения в отчетности операций организации-пользователя; также к этому относится корректировка ошибочных данных и порядок переноса информации в основной регистр;
 - (d) способ, которым информационная система организации-пользователя фиксирует события и обстоятельства, которые не являются операциями, но являются существенными для финансовой отчетности;
 - (e) процесс подготовки финансовой отчетности организации-пользователя, включая значительные оценочные значения и раскрытие информации;
 - (f) средства контроля, связанные с бухгалтерскими записями, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок.
4. Характер и объем работ, которые должны быть выполнены аудитором организации-пользователя в отношении услуг, предоставленных обслуживающей организацией, зависят от характера и значимости таких услуг для организации-пользователя, а также от применимости этих услуг для конкретного аудита.
5. Настоящий стандарт не применяется к услугам финансовых учреждений, функции которых ограничены обработкой авторизованных организацией операций на открытых в этих учреждениях счетах организации, таких как обработка операций на текущем счете банком или обработка операций с ценными бумагами брокером. Кроме того, настоящий стандарт не применяется к аудиту операций, связанных с участием в других организациях, например, товариществах, корпорациях и совместных предприятиях, когда учет собственных финансовых интересов ведется и отчетность по ним предоставляется их владельцам.

Дата вступления в силу

6. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.*

Цели

7. Цели аудитора организации-пользователя, когда организация-пользователь пользуется услугами обслуживающей организации, состоят в следующем:
- (a) получить понимание характера и значимости услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их воздействия на систему внутреннего контроля организации-пользователя, применимой для конкретного аудита и достаточной для выявления и оценки рисков существенного искажения;
 - (b) разработать и провести аудиторские процедуры в ответ на эти риски.

Определения

8. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) дополнительные средства контроля организации-пользователя – средства контроля, которые как полагает обслуживающая организация, будут внедрены организациями-пользователями при разработке ее услуг и которые, при необходимости достижения целей средств контроля, определены в описании ее системы;

- (b) отчет в отношении описания и структуры средств контроля в обслуживающей организации (в настоящем стандарте обозначается как отчет 1-го типа) – отчет, в состав которого входит:
 - (i) подготовленное руководством обслуживающей организации описание системы внутреннего контроля обслуживающей организации, целей внутреннего контроля и соответствующих средств контроля, которые были разработаны и внедрены на конкретную дату;
 - (ii) подготовленный аудитором обслуживающей организации с целью обеспечения разумной уверенности отчет, который включает мнение аудитора обслуживающей организации об описании системы, целей и соответствующих средств контроля обслуживающей организации, а также о пригодности разработки средств контроля для достижения конкретных целей контроля;
- (c) отчет, в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации (в настоящем стандарте обозначается как отчет 2-го типа) – отчет, в состав которого входит:
 - (i) подготовленное руководством обслуживающей организации описание системы внутреннего контроля обслуживающей организации, целей внутреннего контроля и соответствующих средств контроля, их структуры и реализации на указанную дату и на протяжении указанного периода, а также в некоторых случаях их операционной эффективности на протяжении указанного периода;
 - (ii) отчет аудитора обслуживающей организации, подготовленный с целью выражения разумной уверенности, который включает:
 - a. мнение аудитора обслуживающей организации относительно описания системы внутреннего контроля обслуживающей организации, целей внутреннего контроля и соответствующих средств контроля, а также пригодности структуры системы внутреннего контроля для достижения указанных целей системы внутреннего контроля, а также мнение относительно операционной эффективности средств контроля;
 - b. описание тестирования средств контроля, проведенного аудитором обслуживающей организации, и его результатов;
- (d) аудитор обслуживающей организации – аудитор, который по запросу обслуживающей организации представляет отчет по заданию, обеспечивающему уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации;
- (e) обслуживающая организация – сторонняя организация (или сегмент сторонней организации), предоставляющая услуги организациям-пользователям, которые входят в состав информационных систем этих организаций, связанных с составлением финансовой отчетности;
- (f) система обслуживающей организации – политика и процедуры, разработанные, внедренные и поддерживаемые обслуживающей организацией для предоставления организациям-пользователям услуг, в отношении которых аудитор обслуживающей организации представляет отчет;
- (g) субподрядчик обслуживающей организации – обслуживающая организация, которую привлекает другая обслуживающая организация для выполнения некоторых услуг, предоставляемых организациям-пользователям, составляющих часть информационных систем этих организаций, связанных с подготовкой финансовой отчетности;
- (h) аудитор организации-пользователя – аудитор, выполняющий аудиторское задание и составляющий заключение о финансовой отчетности организации-пользователя;
- (i) организация-пользователь – организация, которая пользуется услугами обслуживающей организации и в отношении финансовой отчетности которой проводится аудит.

Требования

Получение понимания услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля

9. При получении понимания организации-пользователя в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)³ аудитор организации-пользователя должен получить понимание того, каким образом организация-пользователь пользуется услугами обслуживающей организации в своей деятельности, включая следующее (см. пункты А1–А2):
- (а) характер предоставляемых обслуживающей организацией услуг и значительность таких услуг для организации-пользователя, включая их воздействие на систему внутреннего контроля организации-пользователя (см. пункты А3–А5);
 - (б) характер и существенность обрабатываемых операций либо счетов или процессов подготовки финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией (см. пункт А6);
 - (с) степень взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя (см. пункт А7);
 - (д) характер отношений между организацией-пользователем и обслуживающей организацией, включая соответствующие условия договоров о видах деятельности, осуществляемых обслуживающей организацией (см. пункты А8–А11).
10. При получении понимания системы внутреннего контроля, применимой к конкретному аудиту, в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴ аудитор организации-пользователя должен оценить структуру и способ реализации соответствующих средств контроля организации-пользователя, которые относятся к услугам, предоставляемым обслуживающей организацией, включая те, которые применяются к операциям, обрабатываемым обслуживающей организацией (см. пункты А12–А14).
11. Аудитор организации-пользователя должен определить, удалось ли получить достаточное понимание характера и значимости услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их воздействия на систему внутреннего контроля организации-пользователя, связанную с проводимым аудитом, для того, чтобы обеспечить основу для выявления и оценки рисков существенного искажения.
12. Если аудитор организации-пользователя не может получить достаточное понимание этих вопросов из информации от организации-пользователя, аудитор организации-пользователя должен получить такое понимание путем проведения одной или нескольких процедур из перечисленных ниже:
- (а) получение отчетов 1-го и 2-го типов, в случае их наличия;
 - (б) установление контакта с обслуживающей организацией через организацию-пользователя для получения конкретной информации;
 - (с) посещение обслуживающей организации и выполнение процедур, которые дадут необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации;
 - (д) привлечение другого аудитора для выполнения процедур, которые предоставят необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации. (см. пункты А15–А20)

Использование отчетов 1-го и 2-го типов для подтверждения понимания аудитором организации-пользователя обслуживающей организацией

13. При определении достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных из отчетов 1-го и 2-го типов, аудитор организации-пользователя должен удостовериться:
- (а) в профессиональной компетентности и независимости аудитора обслуживающей организации от самой обслуживающей организации;
 - (б) надлежащем характере стандартов, согласно которым был подготовлен отчет 1-го или 2-го типа (см. пункт А 21).

³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 11

⁴ МСА 315 (пересмотренный), пункт 12

14. Если аудитор организации-пользователя планирует использовать отчет 1-го или 2-го типа в качестве аудиторских доказательств в подтверждение понимания аудитором организации-пользователя структуры и способа реализации средств контроля в обслуживающей организации, аудитор организации-пользователя должен:
- (a) оценить, подходящая ли дата или период используется при описании и в структуре средств контроля обслуживающей организации для целей аудитора организации-пользователя;
 - (b) оценить достаточность и надлежащий характер доказательств, содержащихся в отчете, для понимания системы внутреннего контроля организации-пользователя, применимой для конкретного аудита;
 - (c) установить, являются ли дополнительные средства контроля организации-пользователя, определенные обслуживающей организацией, уместными для организации-пользователя и, если это так, получить понимание того, разработаны и реализованы ли такие средства контроля в организации-пользователе (см. пункты А22–А23).

Ответные действия по оцененным рискам существенного искажения

15. В ответ на оцененные риски в соответствии с МСА 330 аудитор организации-пользователя должен:
- (a) определить, можно ли из данных, которые хранит организация-пользователь, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соответствующих предпосылок финансовой отчетности, и, если нет,
 - (b) провести дополнительные аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств или привлечь другого аудитора для проведения таких процедур в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя (см. пункты А24–А28).

Тесты средств контроля

16. Если оценка рисков аудитором организации-пользователя включает ожидание того, что средства контроля в обслуживающей организации работают эффективно, аудитор организации-пользователя должен собрать аудиторские доказательства операционной эффективности этих средств контроля посредством одной или нескольких следующих процедур:
- (a) получение отчета 2-го типа, в случае его наличия;
 - (b) проведение соответствующих тестов средств контроля в обслуживающей организации;
 - (c) привлечение другого аудитора для проведения тестов средств контроля в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя (см. пункты А29–А30).

Использование отчета 2-го типа в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля в обслуживающей организации

17. Если в соответствии с пунктом 16(а) аудитор организации-пользователя планирует использовать в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации отчет 2-го типа, аудитор организации-пользователя должен определить, содержатся ли в отчете аудитора обслуживающей организации достаточные надлежащие аудиторские доказательства эффективности средств контроля, подтверждающие оценку рисков аудитором организации-пользователя, что достигается путем:
- (a) оценки того, подходящая ли дата или период используется при описании, в структуре и при определении операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации для целей аудитора организации-пользователя;
 - (b) установления того, являются ли дополнительные средства контроля организации-пользователя, определенные обслуживающей организацией, применимыми организациями-пользователями, и, если это так, получения понимания того, разработаны и реализованы ли такие средства контроля в организации-пользователе, и, если такое понимание получено, тестирования их операционной эффективности;

- (с) оценки достаточности периода, охватываемого тестами средств контроля, и времени, прошедшего после проведения этих тестов средств контроля;
- (d) оценки того, соответствуют ли тесты средств контроля, проведенные аудитором обслуживающей организации, и их результаты, описанные в отчете аудитора обслуживающей организации, предпосылкам в отношении финансовой отчетности организации-пользователя и дают ли они достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подтверждения оценки рисков аудитором организации-пользователя (см. пункты А31–А39).

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

- 18. Если аудитор организации-пользователя планирует использовать отчет 1-го или 2-го типа, не включающий предоставляемые субподрядчиком обслуживающей организации услуги, а эти услуги являются применимыми для конкретного аудита финансовой отчетности организации-пользователя, то аудитор организации-пользователя должен применить требования настоящего стандарта по отношению к услугам, предоставляемым субподрядчиком обслуживающей организации (см. пункт А40).

Недобросовестные действия, несоблюдение законов и нормативных актов и неисправленные искажения в связи с деятельностью обслуживающей организации

- 19. Аудитор организации-пользователя должен запросить у руководства организации-пользователя, сообщала ли обслуживающая организация организации-пользователю или известно ли организации-пользователю из других источников о каких бы то ни было фактах недобросовестных действий, несоблюдения законодательных и нормативных актов или неустранения искажений, влияющих на финансовую отчетность организации-пользователя. Аудитор организации-пользователя должен оценить, как такие факторы влияют на характер, сроки выполнения и объем планируемых аудитором организации-пользователя дальнейших аудиторских процедур, включая их влияние на выводы аудитора организации-пользователя и аудиторское заключение аудитора организации-пользователя (см. пункт А41).

Представление заключения аудитором организации-пользователя

- 20. Аудитор организации-пользователя должен модифицировать мнение в аудиторском заключении аудитора организации-пользователя в соответствии с МСА 705⁵, если аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении предоставляемых обслуживающей организацией услуг, применимые для конкретного аудита финансовой отчетности организации-пользователя (см. пункт А42).
- 21. Аудитор организации-пользователя не может ссылаться в содержащем немодифицированное мнение аудиторском заключении аудитора организации-пользователя на работу аудитора обслуживающей организации, если только это не требуется действующими законами или нормативными актами. Если такая ссылка требуется согласно законам или нормативным актам, аудиторское заключение аудитора организации-пользователя должно содержать указание на то, что эта ссылка не ограничивает ответственность аудитора организации-пользователя за его аудиторское мнение (см. пункт А43).
- 22. Если ссылка на работу аудитора обслуживающей организации необходима для понимания модификации мнения аудитора организации-пользователя, аудиторское заключение аудитора организации-пользователя должно содержать указание на то, что эта ссылка не ограничивает ответственность аудитора организации-пользователя за его аудиторское мнение (см. пункт А44).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Получение понимания услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля

⁵ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункт 6

Источники информации (см. пункт 9)

- A1. Информация о характере услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, может быть получена из широкого круга источников, таких как:
- руководства пользователей;
 - обзоры систем;
 - технические руководства;
 - договор или соглашение об уровне обслуживания между организацией-пользователем и обслуживающей организацией;
 - отчеты обслуживающих организаций, службы внутреннего аудита или регулирующих органов по вопросам средств контроля данной обслуживающей организации;
 - отчеты аудитора обслуживающей организации, включая письма руководству, в случае их наличия.
- A2. Знания, полученные аудитором организации-пользователя из опыта его работы с обслуживающей организацией, например, из опыта выполнения других аудиторских заданий, также могут быть полезны для получения понимания характера услуг, предоставляемых обслуживающей организацией. Это может оказаться особенно полезным, если услуги и средства контроля за этими услугами в обслуживающей организации имеют высокую степень стандартизации.

Характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией (см. пункт 9(a))

- A3. Организация-пользователь может воспользоваться услугами обслуживающей организации, например, для обработки операций и ведения соответствующего учета или для учета операций и обработки соответствующих данных. Обслуживающие организации, предоставляющие такие услуги, это, например, трасовые департаменты банков, которые инвестируют и обслуживают активы в интересах программ вознаграждений работникам или в интересах иных лиц; ипотечные банки, обслуживающие ипотечные программы в интересах сторонних лиц; а также поставщики программного обеспечения, которые поставляют пакетное программное обеспечение и технологии, позволяющие клиентам обрабатывать финансовые и текущие операции.
- A4. Примеры услуг обслуживающей организации, которые применимы для конкретного аудита:
- ведение бухгалтерского учета организации-пользователя;
 - управление активами;
 - инициирование, обобщение или обработка операций в качестве агента организации-пользователя.

Особенности малых организаций

- A5. Малые организации могут пользоваться разнообразными услугами сторонних организаций в области ведения бухгалтерского учета – от обработки определенных операций (например, уплаты налогов с заработной платы) и ведения их учета до подготовки финансовой отчетности. Использование услуг такой обслуживающей организации для подготовки финансовой отчетности не освобождает руководство малой организации и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их ответственности в отношении финансовой отчетности⁶.

Характер и существенность операций, обрабатываемых обслуживающей организацией (см. пункт 9(b))

- A6. Обслуживающая организация может установить политику и процедуры, которые влияют на систему внутреннего контроля организации-пользователя. Эти политики и процедуры, по крайней мере отчасти, физически и функционально отделены от организации-пользователя. Важность средств контроля обслуживающей организации для средств контроля организации-пользователя зависит от характера услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая характер и существенность операций, которые она обрабатывает для организации-пользователя. В некоторых случаях операции, обрабатываемые обслуживающей организацией, и соответствующие счета

⁶ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункты 4 и А2–А3

могут оказаться несущественными для финансовой отчетности организации-пользователя, однако характер обрабатываемых операций может оказаться значительным, и аудитор организации-пользователя в этой ситуации может прийти к выводу о необходимости получить понимание этих средств контроля.

Степень взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя (см. пункт 9(c))

- A7. Важность средств контроля обслуживающей организации для средств контроля организации-пользователя также зависит от степени взаимодействия ее деятельности с деятельностью организации-пользователя. Степень взаимодействия деятельности означает степень, в пределах которой организация-пользователь имеет возможность и предпочитает применять эффективные средства контроля за обработкой данных, выполняемой обслуживающей организацией. Например, высокая степень взаимодействия деятельности существует между деятельностью организации-пользователя и обслуживающей организацией, когда организация-пользователь авторизует проведение операций, а обслуживающая организация обрабатывает их и ведет их бухгалтерский учет. В этих обстоятельствах внедрение эффективных средств контроля за такими операциями со стороны организации-пользователя может оказаться целесообразным. С другой стороны, когда обслуживающая организация сама иницирует или ведет первичный учет, обработку и бухгалтерский учет операций организации-пользователя, степень взаимодействия деятельности этих двух организаций является более низкой. В этих обстоятельствах организация-пользователь может не иметь возможности внедрить эффективные средства контроля за этими операциями в организации-пользователе или предпочитает не делать этого и может полагаться на средства контроля, используемые в обслуживающей организации.

Характер отношений между организацией-пользователем и обслуживающей организацией (см. пункт 9(d))

- A8. Договор или соглашение об уровне обслуживания между организацией-пользователем и обслуживающей организацией может предусматривать положения по следующим вопросам:
- информация, которая должна быть предоставлена организации-пользователю, и обязанности иницировать операции, относящиеся к деятельности обслуживающей организации;
 - применение требований регулирующих органов в отношении формы ведения бухгалтерских записей или порядка доступа к ним;
 - возмещение ущерба, если оно предусмотрено, которое предоставляется организации-пользователю в случае невыполнения обязательств;
 - намерение обслуживающей организации предоставлять отчет о средствах контроля и, при наличии такого намерения, определение, какого типа будет этот отчет – 1-го или 2-го типа;
 - наличие у аудитора организации-пользователя права доступа к данным бухгалтерского учета организации-пользователя, который ведется в обслуживающей организации, а также к прочей информации, необходимой для проведения аудита;
 - наличие в соглашении возможности прямого общения между аудитором организации-пользователя и аудитором обслуживающей организации.
- A9. Существует непосредственное взаимодействие между обслуживающей организацией и организацией-пользователем, а также между обслуживающей организацией и аудитором обслуживающей организации. Эти отношения не обязательно приводят к непосредственному взаимодействию между аудитором организации-пользователя и аудитором обслуживающей организации. Если непосредственное взаимодействие между аудитором организации-пользователя и аудитором обслуживающей организации отсутствует, информационное взаимодействие между ними обычно осуществляется через организацию-пользователя и обслуживающую организацию. Непосредственное взаимодействие также может возникать между аудитором организации-пользователя и аудитором обслуживающей организации с учетом соответствующих этических норм и принципа конфиденциальности. Аудитор организации-пользователя, например, может

воспользоваться услугами аудитора обслуживающей организации для выполнения от лица аудитора организации-пользователя следующих процедур:

- (a) тестирование средств контроля обслуживающей организации;
- (b) процедуры проверки по существу по тем операциям и остаткам по счетам в финансовой отчетности организации-пользователя, которые ведутся обслуживающей организацией.

Особенности организаций государственного сектора

- A10. Аудиторы государственного сектора обычно пользуются широкими правами доступа, установленными законодательством. Однако могут быть ситуации, когда такие права доступа не действуют, например, когда обслуживающая организация находится в другой юрисдикции. В таких случаях аудитор государственного сектора, возможно, потребуется получить понимание законодательства, применяемого в этой юрисдикции, чтобы определить, можно ли получить соответствующие права доступа. Аудитор государственного сектора может также получить права доступа или просить организацию-пользователя включить положение о правах доступа в любые договорные соглашения между организацией-пользователем и обслуживающей организацией.
- A11. Для проведения тестов средств контроля или процедур проверки по существу в отношении соблюдения законодательства, нормативных актов или каких-либо иных источников права аудиторы государственного сектора могут также привлекать другого аудитора.

Понимание средств контроля, связанных с услугами, предоставляемыми обслуживающей организацией (см. пункт 10)

- A12. Организация-пользователь может применить средства контроля за услугами обслуживающей организации, которые может протестировать аудитор организации-пользователя, что может позволить ему прийти к заключению, что средства контроля организации-пользователя работают эффективно в отношении некоторых или всех соответствующих предпосылок, независимо от средств контроля, применяемых в обслуживающей организации. Если организация-пользователь, например, пользуется услугами обслуживающей организации для обработки своих расчетов с сотрудниками по выплате заработной платы, организация-пользователь может применять средства контроля за предоставлением и получением данных по расчету заработной платы, которые могут предотвратить или обнаружить существенные искажения. Эти средства контроля могут включать:
- сравнение данных, переданных в обслуживающую организацию, с информационными отчетами, полученными от обслуживающей организации после того, как эти данные были обработаны;
 - пересчет выборочных сумм заработной платы на предмет точности расчетов и проверка общей суммы платежной ведомости на предмет ее обоснованности.
- A13. В этой ситуации аудитор организации-пользователя может провести тестирование средств контроля организации-пользователя по обработке данных по заработной плате, что будет основанием для заключения аудитором организации-пользователя, что ее средства контроля работают эффективно в отношении предпосылок, связанных с операциями по заработной плате.
- A14. Как отмечается в МСА 315 (пересмотренном)⁷, в отношении некоторых рисков аудитор организации-пользователя может заключить, что собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства только на основе проведения процедур проверки по существу невозможно или слишком затратно. Такие риски могут быть связаны с неточными или неполными записями обычных и значительных видов операций и остатков по счетам, характерные особенности которых во многих случаях допускают высокоавтоматизированную обработку с незначительным ручным вмешательством или без него. Такие особенности, позволяющие проводить автоматизированную обработку, могут проявляться особенно сильно, когда организация-пользователь прибегает к услугам обслуживающих организаций. В таких случаях средства контроля организации-пользователя за такими рисками значимы для проводимого аудита, и аудитор организации-пользователя должен получить понимание таких средств контроля, а также оценить их в соответствии с пунктами 9 и 10 настоящего стандарта.

⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт 30

Дальнейшие процедуры в случаях, когда от организации-пользователя не удается получить достаточное понимание (см. пункт 12)

- A15. Решение аудитора организации-пользователя о том, какую из процедур, упомянутых в пункте 12, провести, как в отдельности, так и в сочетании с другими процедурами, чтобы получить информацию, необходимую для обеспечения основы выявления и оценки рисков существенного искажения в отношении использования организацией-пользователем услуг обслуживающей организации, может зависеть от таких факторов, как:
- размеры как организации-пользователя, так и обслуживающей организации;
 - сложность операций организации-пользователя и сложность услуг, предоставляемых обслуживающей организацией;
 - местоположение обслуживающей организации (например, аудитор организации-пользователя может решить привлечь другого аудитора для проведения процедур в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя, если обслуживающая организация находится в удаленном местоположении);
 - ожидание того, что в результате проведенных процедур аудитор организации-пользователя получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
 - характер взаимоотношений между организацией-пользователем и обслуживающей организацией.
- A16. Обслуживающая организация может привлечь аудитора обслуживающей организации для подготовки отчета, содержащего описание и структуру ее средств контроля (отчет 1-го типа) или описание и структуру ее средств контроля, наряду с их операционной эффективностью (отчет 2-го типа). Отчеты 1-го или 2-го типа могут составляться в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402⁸ или в соответствии со стандартами, установленными соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов (в которых эти отчеты могут называться иначе, например, отчеты типа А или отчеты типа В).
- A17. Возможность получения отчета 1-го типа или отчета 2-го типа обычно будет зависеть от того, предусмотрено ли в договоре между обслуживающей организацией и организацией-пользователем соответствующее условие о предоставлении такого отчета обслуживающей организацией. Исходя из практических соображений, обслуживающая организация может также принять самостоятельное решение о целесообразности предоставления отчета 1-го типа или отчета 2-го типа ее организациям-пользователям. Однако в некоторых случаях отчет 1-го или 2-го типа может оказаться недоступным для организаций-пользователей.
- A18. В некоторых обстоятельствах организация-пользователь может передать на внешний подряд одной или нескольким обслуживающим организациям одну или несколько значительных бизнес-единиц или служб, таких как служба налогового планирования и соблюдения требований налогового законодательства или служба финансов и бухгалтерского учета, или служба контроля. Поскольку в таких обстоятельствах отчет о средствах контроля обслуживающей организации может отсутствовать, наиболее эффективной процедурой, позволяющей аудитору организации-пользователя получить понимание средств контроля обслуживающей организации, может стать посещение обслуживающей организации, когда появится возможность непосредственного взаимодействия руководства организации-пользователя с руководством обслуживающей организации.
- A19. Для проведения процедур, в результате которых будет получена необходимая информация о соответствующих средствах контроля обслуживающей организации, может привлекаться другой аудитор. Если выпущен отчет 1-го или 2-го типа, для проведения этих процедур аудитор организации-пользователя может привлечь аудитора обслуживающей организации, поскольку между аудитором обслуживающей организации и обслуживающей организацией уже установлены отношения. Аудитор организации-пользователя, когда он использует результаты работы другого аудитора, может считать полезными указания МСА 600⁹, поскольку этот стандарт связан с

⁸ МСЗОУ 3402 «Отчеты, обеспечивающие уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации»

⁹ В МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 2, говорится. «Аудитор может считать настоящий стандарт, при необходимости с изменениями, продиктованными конкретными

пониманием работы другого аудитора (включая независимость и профессиональную компетентность этого аудитора), участием в работе другого аудитора по планированию характера, сроков и объема такой работы, а также оценкой достаточности и надлежащего характера собранных аудиторских доказательств.

- A20. Организация-пользователь может воспользоваться услугами обслуживающей организации, которая, в свою очередь, пользуется услугами субподрядчика обслуживающей организации для оказания некоторых услуг, предоставляемых организации-пользователю и являющихся частью информационной системы организации-пользователя, связанной с подготовкой финансовой отчетности. Этот субподрядчик обслуживающей организации может являться отдельным от обслуживающей организации лицом или может быть связан с обслуживающей организацией. Аудитору организации-пользователя может потребоваться рассмотреть средства контроля субподрядчика обслуживающей организации. В ситуации, когда используется один или несколько субподрядчиков обслуживающей организации степень взаимодействия деятельности организации-пользователя и обслуживающей организации возрастает, и взаимодействие уже охватывает организацию-пользователя, обслуживаемую организацию и субподрядчика обслуживающей организации. Степень этого взаимодействия, а также характер и существенность операций, обрабатываемых обслуживающей организацией и субподрядчиками обслуживающей организации, являются наиболее важными факторами, которые аудитор организации-пользователя должен рассмотреть при определении значительности средств контроля обслуживающей организации и субподрядчиков обслуживающей организации для средств контроля организации-пользователя.

Использование отчетов 1-го и 2-го типов для понимания аудитором организации-пользователя обслуживающей организации (см. пункты 13–14)

- A21. Аудитор организации-пользователя может запросить информацию об аудиторе обслуживающей организации в его профессиональной организации или у других практикующих специалистов и выяснить, подлежит ли деятельность аудитора обслуживающей организации надзору со стороны регулирующих органов. Аудитор обслуживающей организации может практиковать в юрисдикции, где приняты другие стандарты в отношении отчетов о средствах контроля обслуживающей организации, и аудитор организации-пользователя может получить информацию об этих стандартах, применяемых аудитором обслуживающей организации, в организации по разработке и утверждению стандартов.
- A22. Отчет 1-го или 2-го типа, наряду с информацией об организации-пользователе, может помочь аудитору организации-пользователя получить понимание следующих вопросов:
- (a) те аспекты средств контроля обслуживающей организации, которые могут влиять на обработку операций организации-пользователя, включая использование субподрядчиков обслуживающей организации;
 - (b) поток значительных операций через обслуживаемую организацию с целью определить области в этом потоке операций, в которых могут возникать существенные искажения в финансовой отчетности организации-пользователя;
 - (c) цели средств контроля обслуживающей организации, которые являются значимыми для предпосылок финансовой отчетности организации-пользователя;
 - (d) вопроса о том, разработаны и внедрены ли надлежащим образом средства контроля обслуживающей организации для целей предотвращения или обнаружения и исправления ошибок в обработке операций, которые могут приводить к существенным искажениям в финансовой отчетности организации-пользователя.

Отчет 1-го или 2-го типа может помочь аудитору организации-пользователя в получении достаточных данных для выявления и оценки рисков существенного искажения. Однако отчет 1-го типа не содержит никаких доказательств операционной эффективности соответствующих средств контроля.

- A23. Отчет 1-го или 2-го типа, подготовленный по состоянию на дату или за период, выходящие за рамки отчетного периода организации-пользователя, может помочь аудитору получить предварительное понимание средств контроля, применяемых в обслуживающей организации,

обстоятельствами, полезным в тех случаях, когда этот аудитор привлекает других аудиторов к аудиту финансовой отчетности, не являющейся финансовой отчетностью группы » См также МСА 600, пункт 19

если такой отчет дополняется текущей информацией из других источников. Если описание средств контроля обслуживающей организации подготовлено на дату или за период, которые предшествуют началу аудируемого периода, аудитор организации-пользователя может провести следующие процедуры для актуализации информации в отчете 1-го или 2-го типа:

- обсуждение изменений в обслуживающей организации с персоналом организации-пользователя, который в силу должностных обязанностей должен быть осведомлен о таких изменениях;
- обзор текущей документации обслуживающей организации и корреспонденции от нее;
- обсуждение изменений с персоналом обслуживающей организации.

Ответные действия по оцененным рискам существенного искажения (см. пункт 15)

- A24. Вопрос о том, ведет ли использование обслуживающей организации к повышению риска существенного искажения организации-пользователя, зависит от характера предоставляемых услуг и от средств контроля за этими услугами; в некоторых случаях привлечение обслуживающей организации может снизить риск существенного искажения организации-пользователя, особенно если организация-пользователь сама по себе не обладает необходимым опытом осуществления определенных видов деятельности, например, инициирования, обобщения и обработки операций, или не располагает достаточными ресурсами (например, ИТ-системой).
- A25. Когда обслуживающая организация ведет существенные элементы данных бухгалтерского учета организации-пользователя, аудитор организации-пользователя может понадобиться непосредственный доступ к этим данным, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, относящиеся к работе средств контроля за этими данными, или чтобы получить подтверждения операций и остатков по счетам, отраженных в таких данных, или чтобы решить эти задачи. Такой доступ может означать либо физическую проверку данных бухгалтерского учета в помещении обслуживающей организации, либо анализ данных, которые ведутся в электронной форме, из помещения организации-пользователя или из другого места, либо сочетание этих двух методов. Если непосредственный доступ достигается с помощью электронных средств, аудитор организации-пользователя может получить доказательства достаточности применяемых обслуживающей организацией средств контроля за полнотой и честностью данных организации-пользователя, за которые отвечает обслуживающая организация.
- A26. При определении характера и объема аудиторских доказательств, которые необходимо собрать в отношении остатков по счетам, представляющим активы в наличии или операции, проведенные обслуживающей организацией от лица организации-пользователя, аудитор организации-пользователя может рассмотреть возможность выполнения следующих процедур:
- (a) проверка записей и документов, находящихся в организации-пользователе: надежность этого источника доказательств определяется характером и объемом данных бухгалтерского учета и подтверждающей документации, хранящейся в организации-пользователе. В некоторых случаях организация-пользователь может не вести независимый подробный учет или документацию в отношении конкретных операций, проведенных от ее лица;
 - (b) проверка записей и документов, находящихся в обслуживающей организации: возможность доступа аудитора организации-пользователя к записям обслуживающей организации может устанавливаться в договоре между организацией-пользователем и обслуживающей организацией. Аудитор организации-пользователя может также привлекать другого аудитора, чтобы тот от его лица получил доступ к записям организации-пользователя, ведущимся в обслуживающей организации;
 - (c) получение подтверждения остатков по счетам и операций от обслуживающей организации: если организация-пользователь ведет независимый учет остатков по счетам и операций, подтверждение от обслуживающей организации, подтверждающее записи организации-пользователя, может представлять собой надежные аудиторские доказательства существования соответствующих операций и активов. Например, когда используется несколько обслуживающих организаций, таких как управляющий инвестициями и депозитарий, и эти обслуживающие организации ведут независимый учет, аудитор организации-пользователя может подтвердить остатки по счетам у этих

организаций, для того, чтобы сравнить эту информацию с записями независимого учета организации-пользователя.

Если организация-пользователь не ведет независимый учет, то подтверждающая информация, полученная от обслуживающей организации, является лишь изложением того, что отражено в записях, которые ведет обслуживающая организация. Таким образом, такие подтверждения сами по себе не являются надежными аудиторскими доказательствами. В этих обстоятельствах аудитор организации-пользователя может рассмотреть вопрос о возможности установления альтернативного источника независимых доказательств.

- (d) проведение аналитических процедур в отношении записей, ведущихся в организации-пользователе, или отчетов, полученных от обслуживающей организации: эффективность аналитических процедур, вероятно, будет меняться для каждой из предпосылок, и будет зависеть от объема и степени детализации доступной информации.

A27. Процедуры проверки по существу в интересах аудиторов организации-пользователя могут проводиться другим аудитором. Такое задание может включать проведение другим аудитором процедур, согласованных между организацией-пользователем и ее аудитором, с одной стороны, и обслуживающей организацией и ее аудитором – с другой. Результаты процедур, проведенных другим аудитором, изучаются аудитором организации-пользователя с целью определить, представляют ли они достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Кроме того, могут существовать требования, наложенные государственными органами или предусмотренные условиями договора, в соответствии с которыми аудитор обслуживающей организации проводит определенные процедуры, являющиеся по своему характеру процедурами проверки по существу. Соответствующие результаты применения необходимых процедур к остаткам по счетам и операциям, обрабатываемым обслуживающей организацией, могут использоваться аудиторами организации-пользователя как часть доказательств, необходимых для обоснования их аудиторских мнений. В этих обстоятельствах для аудитора организации-пользователя и аудитора обслуживающей организации может оказаться полезным предварительное, еще до выполнения соответствующих процедур, согласование аудиторской документации или условий доступа к ней, которые будут предоставлены аудитору организации-пользователя.

A28. В некоторых обстоятельствах, в частности, когда организация-пользователь передает на внешний подряд обслуживающей организации некоторые или все компоненты ее финансовой службы, аудитор организации-пользователя может столкнуться с ситуацией, когда значительная часть аудиторских доказательств находится в обслуживающей организации. Может потребоваться проведение процедур проверки по существу в обслуживающей организации аудитором организации-пользователя или другим аудитором от его лица. Аудитор обслуживающей организации может представить отчет 2-го типа и, кроме того, провести процедуры проверки по существу от лица аудитора организации-пользователя. Привлечение другого аудитора не отменяет обязанностей аудитора организации-пользователя по сбору достаточных надлежащих аудиторских доказательств с целью получения разумного основания для выражения аудиторского мнения аудитором организации-пользователя. Следовательно, рассмотрение аудитором организации-пользователя вопроса о том, были ли собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства, и следует ли аудитору организации-пользователя проводить дополнительные процедуры проверки по существу, предполагает вовлечение аудитора организации-пользователя в управление, надзор и проведение процедур проверки по существу, выполняемых другим аудитором, или доказательства этого вовлечения.

Тестирование средств контроля (см. пункт 16)

A29. Аудитор организации-пользователя должен в соответствии со стандартом МСА 330¹⁰ разработать и провести тесты средств контроля для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля в определенных обстоятельствах. В контексте обслуживающей организации, это требование применяется, когда:

- (a) оценка аудитором организации-пользователя рисков существенного искажения включает ожидание того, что средства контроля обслуживающей организации работают эффективно (то есть, аудитор организации-пользователя намерен полагаться на операционную эффективность

¹⁰ МСА 330, пункт 8

средств контроля обслуживающей организации при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу);

- (b) процедуры проверки по существу сами по себе или в сочетании с тестами операционной эффективности средств контроля в организации-пользователе не могут дать достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок.

A30. Если отчет 2-го типа отсутствует, аудитор организации-пользователя может связаться с обслуживающей организацией через организацию-пользователя и запросить у аудитора обслуживающей организации подготовку отчета 2-го типа, включающего тестирование операционной эффективности соответствующих средств контроля, либо для проведения процедур в обслуживающей организации аудитор организации-пользователя может привлечь другого аудитора, который протестирует операционную эффективность этих средств контроля. Аудитор организации-пользователя может также по согласованию с обслуживающей организацией посетить ее и провести тесты соответствующих средств контроля. Оценка рисков аудитором организации-пользователя основывается на комбинации всех доказательств, полученных в результате работы другого аудитора и проведения собственных процедур аудитором организации-пользователя.

Использование отчета 2-го типа в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля в обслуживающей организации (см. пункт 17)

A31. Отчет 2-го типа может предназначаться для удовлетворения потребностей нескольких разных аудиторов организации-пользователя; поэтому тесты средств контроля и результаты, представленные в отчете аудитора обслуживающей организации, могут не иметь отношения к предпосылкам, которые являются значительными в финансовой отчетности организации-пользователя. Применяемые тесты средств контроля и результаты оцениваются на предмет того, обеспечивает ли аудиторский отчет аудитора обслуживающей организации достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами в отношении операционной эффективности средств контроля, подтверждающими оценку рисков аудитором организации-пользователя. При этом аудитор организации-пользователя может принять во внимание следующие факторы:

- (a) период, охватываемый тестами средств контроля, и время, прошедшее после проведения этих тестов средств контроля;
- (b) объем работ аудитора обслуживающей организации и охваченные услуги и процессы, протестированные средства контроля и тесты, которые были выполнены, а также то, каким образом протестированные средства контроля взаимодействуют со средствами контроля организации-пользователя;
- (c) результаты этих тестов средств контроля и мнение аудитора обслуживающей организации об операционной эффективности этих средств контроля.

A32. В отношении некоторых предпосылок чем короче период, охваченный конкретным тестом, и чем больше времени прошло с момента его проведения, тем меньше аудиторских доказательств может дать этот тест. При сравнении периода, охваченного отчетом 2-го типа, с периодом финансовой отчетности организации-пользователя аудитор организации-пользователя может прийти к выводу, что этот отчет 2-го типа дает меньше аудиторских доказательств, если существует лишь небольшое пересечение периода, охваченного отчетом 2-го типа, и периода, в отношении которого аудитор организации-пользователя намерен полагаться на этот отчет. В таком случае дополнительные аудиторские доказательства могут представляться в отчете 2-го типа, охватывающем предшествующий или последующий период. В других случаях аудитор организации-пользователя может определить, что необходимо провести тесты средств контроля обслуживающей организации или использовать другого аудитора для проведения таких тестов с целью сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств операционной эффективности этих средств контроля.

A33. Аудитору организации-пользователя может также понадобиться собрать дополнительные доказательства о существенных изменениях в применяемых средствах контроля обслуживающей организации за пределами периода, охваченного отчетом 2-го типа, или определить перечень дополнительных аудиторских процедур, которые необходимо провести. Значимые факторы при определении того, какие дополнительные аудиторские доказательства необходимо получить о средствах контроля обслуживающей организации, которые действовали за пределами периода времени, охваченного отчетом аудитора обслуживающей организации, могут включать:

- значительность оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок;
 - конкретные средства контроля, которые тестировались в течение промежуточного периода, и значительные изменения в них, имевшие место после тестирования, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале;
 - мера, в которой были получены аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности этих средств контроля;
 - продолжительность оставшегося периода;
 - степень, до которой аудитор организации-пользователя намерен сократить объем дальнейших процедур проверки по существу, полагаясь на средства контроля;
 - эффективность контрольной среды и мониторинга средств контроля организации-пользователя.
- A34. Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены, например, за счет распространения тестов средств контроля на оставшийся период или за счет тестирования мониторинга средств контроля организации-пользователя.
- A35. Если период, охватываемый тестами аудитора обслуживающей организации, полностью выходит за рамки финансового отчетного периода организации-пользователя, аудитор организации-пользователя не сможет полагаться на такие тесты для того, чтобы прийти к заключению, что средства контроля организации-пользователя работают эффективно, потому что эти тесты не дают доказательств эффективности средств контроля в текущем аудируемом периоде, если только не будут проведены другие процедуры.
- A36. В определенных обстоятельствах услуга, предоставляемая обслуживающей организацией, может разрабатываться исходя из допущения, что организация-пользователь реализует определенные средства контроля. Например, эта услуга может быть разработана исходя из предположения, что организация-пользователь будет использовать средства контроля для авторизации операций перед тем, как они будут направлены в обслуживающую организацию для обработки. В такой ситуации описание обслуживающей организацией средств контроля может включать описание этих дополнительных средств контроля организации-пользователя. Аудитор организации-пользователя принимает решение о том, являются ли значимыми эти дополнительные средства контроля организации-пользователя для услуги, предоставляемой организации-пользователю.
- A37. Если аудитор организации-пользователя считает, что отчет аудитора обслуживающей организации не может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, например, если отчет аудитора обслуживающей организации не содержит описания проведенных им тестов средств контроля и их результатов, аудитор организации-пользователя может расширить свое понимание процедур и выводов аудитора обслуживающей организации, связавшись с обслуживающей организацией через организацию-пользователя и запросив о возможности обсудить с аудитором обслуживающей организации объем и результаты работы этого аудитора обслуживающей организации. Кроме того, если аудитор организации-пользователя сочтет необходимым, он может связаться с обслуживающей организацией через организацию-пользователя и запросить о проведении аудитором обслуживающей организации процедур в обслуживающей организации. В качестве альтернативы такие процедуры могут проводиться аудитором организации-пользователя или другим аудитором по запросу аудитора организации-пользователя.
- A38. Отчет 2-го типа аудитора обслуживающей организации содержит результаты тестов, включая расхождения, и прочую информацию, которая может оказывать влияние на выводы аудитора организации-пользователя. Расхождения, отмеченные аудитором обслуживающей организации, или модифицированное мнение в отчете 2-го типа аудитора обслуживающей организации автоматически не означают, что такой отчет 2-го типа аудитора обслуживающей организации не будет полезен для аудита финансовой отчетности организации-пользователя в плане оценки рисков существенного искажения. Скорее, эти расхождения и вопросы, которые привели к выражению модифицированного мнения в отчете 2-го типа аудитора обслуживающей организации, учитываются аудитором организации-пользователя при оценке тестов средств контроля, проведенных аудитором обслуживающей организации. При изучении этих расхождений и вопросов, которые привели к модифицированному мнению, аудитор организации-пользователя может обсудить такие вопросы с аудитором обслуживающей организации. Такое информационное взаимодействие зависит от участия организации-

пользователя, которая должна связаться с обслуживающей организацией и получить ее согласие на организацию информационного взаимодействия аудиторов.

Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита

А39. Аудитор организации-пользователя должен своевременно сообщать в письменной форме о значительных недостатках, выявленных в ходе аудита, как руководству, так и лицам, отвечающим за корпоративное управление¹¹. Аудитор организации-пользователя также должен своевременно сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности о других недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы привлечь внимание руководства¹². Вопросы, которые аудитор организации-пользователя может выявить в ходе проводимого аудита и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, организации-пользователя, включают:

- любой мониторинг средств контроля, которые могут использоваться организацией-пользователем, в том числе выявленных по результатам отчета 1-го типа или 2-го типа;
- случаи, когда в отчете 1-го или 2-го типа упоминаются дополнительные средства контроля организации-пользователя и эти средства контроля не используются в организации-пользователе;
- средства контроля, которые могут быть необходимы в обслуживающей организации, но которые, по-видимому, не были использованы или не были отдельно описаны в отчете 2-го типа.

Отчеты 1-го и 2-го типов, которые не включают услуги субподрядчика обслуживающей организации (см. пункт 18)

А40. Если обслуживающая организация пользуется услугами субподрядчика обслуживающей организации, аудиторское заключение аудитора обслуживающей организации может включать или не включать соответствующие цели и средства контроля субподрядчика обслуживающей организации в описание обслуживающей организацией ее систем и в объем задания аудитора обслуживающей организации. Эти два метода подготовки отчета известны как «метод включения» и «метод исключения» соответственно. Если отчет 1-го или 2-го типа не включает средства контроля, используемые субподрядчиком обслуживающей организации, а услуги, предоставляемые субподрядчиком обслуживающей организации, являются применимыми для аудита финансовой отчетности организации-пользователя, аудитор организации-пользователя должен применить требования настоящего стандарта к субподрядчику обслуживающей организации. Характер и объем работ, которые должны быть выполнены аудитором организации-пользователя в отношении услуг, предоставленных субподрядчиком обслуживающей организации, зависят от характера и значительности таких услуг для организации-пользователя, а также от применимости этих услуг для аудита. Применение требования, изложенного в пункте 9, помогает аудитору организации-пользователя при определении влияния субподрядчика обслуживающей организации, а также характера и объема работы, которую необходимо выполнить.

Недобросовестные действия, несоблюдение законов и нормативных актов и неисправленные искажения в связи с деятельностью обслуживающей организации (см. пункт 19)

А41. В соответствии с договором с организациями-пользователями от обслуживающей организации может потребоваться раскрывать соответствующим организациям-пользователям информацию о любых случаях недобросовестных действий, несоблюдения законов и нормативных актов или неисправленных искажениях со стороны руководства или рядовых сотрудников обслуживающей организации. В соответствии с требованиями пункта 19 аудитор организации-пользователя запрашивает у руководства организации-пользователя информацию о том, сообщала ли обслуживающая организация о каких бы то ни было подобных проблемах, и оценивает, влияют ли на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур аудитора организации-пользователя сообщенные обслуживающей организацией сведения. В некоторых

¹¹ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункты 9–10

¹² МСА 265, пункт 10

обстоятельствах аудитор организации-пользователя для выполнения такой оценки может потребоваться дополнительная информация, и он может обратиться к организации-пользователю с просьбой запросить у обслуживающей организации необходимую информацию.

Представление заключения аудитором организации-пользователя (см. пункт 20)

А42. Когда аудитор организации-пользователя не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, которые являются применимыми для аудита финансовой отчетности организации-пользователя, имеет место ограничение объема аудита. Это может происходить, когда:

- аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточное понимание услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и не имеет основания для выявления и оценки рисков существенного искажения;
- оценка рисков аудитором организации-пользователя включает ожидание того, что средства контроля обслуживающей организации работают эффективно, и аудитор организации-пользователя не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности этих средств контроля;
- достаточные надлежащие аудиторские доказательства можно получить только на основе данных, которые хранятся в обслуживающей организации, а аудитор организации-пользователя не имеет непосредственного доступа к этим данным.

Вынесет ли аудитор организации-пользователя мнение с оговоркой или откажется от выражения мнения, зависит от вывода, сделанного аудитором организации-пользователя по вопросу о том, является ли возможное воздействие на финансовую отчетность существенным или всеобъемлющим.

Ссылки на работу аудитора обслуживающей организации (см. пункты 21–22)

А43. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть предусмотрено требование ссылаться на работу аудитора обслуживающей организации в аудиторском заключении аудитора организации-пользователя, например, для целей обеспечения прозрачности в государственном секторе. В таких обстоятельствах аудитор организации-пользователя может понадобиться предварительно получить согласие аудитора обслуживающей организации на такую ссылку.

А44. Тот факт, что организация-пользователь использует обслуживающую организацию, не отменяет ответственности аудитора организации-пользователя в соответствии с Международными стандартами аудита получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы иметь разумные основания для подтверждения мнения аудитора организации-пользователя. Поэтому аудитор организации-пользователя не приводит ссылку на отчет аудитора обслуживающей организации в разделе обоснования мнения аудитора организации-пользователя по финансовой отчетности организации-пользователя. Однако, когда аудитор организации-пользователя выражает модифицированное мнение вследствие модифицированного мнения в заключении аудитора обслуживающей организации, аудитор организации-пользователя может сослаться на заключение аудитора обслуживающей организации, если такая ссылка помогает пояснить причины выражения модифицированного мнения аудитором организации-пользователя. В таких обстоятельствах аудитор организации-пользователя может понадобиться предварительно получить согласие аудитора обслуживающей организации на такую ссылку.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 450 «ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА»

Международный стандарт аудита (МСА) 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудит и неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность. Обязанность аудитора установить при формулировании мнения по финансовой отчетности, была ли получена разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, рассматривается в МСА 700. Предусмотренное МСА 700 аудиторское заключение должно учитывать оценку аудитором воздействия неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность в соответствии с настоящим стандартом¹. МСА 320² устанавливает обязанность аудитора применять концепцию существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы оценить:
 - (а) воздействие выявленных искажений на проводимый аудит;
 - (б) воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (а) **искажение** – расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок (см. пункт A1).

Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных аспектах положение в организации, или о том, дает ли она правдивое и

¹ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 10–11

² МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

достоверное представление о нем, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению аудитора, необходимы для того, чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно во всех существенных аспектах или давала правдивое и достоверное представление;

- (b) неисправленные искажения – выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены.

Требования

Накопление выявленных искажений

- 5. Искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором (см. пункты А2–А3).

Анализ выявленных искажений в ходе проведения аудита

- 6. Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если:
 - (a) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными (см. пункт А4);
 - (b) совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320 (см. пункт А5).
- 7. Если по запросу аудитора руководство организации проанализировало вид операций, остатков по счетам или раскрытие информации и исправило обнаруженные искажения, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры с целью определить, не сохранились ли какие-либо искажения (см. пункт А6).

Информирование об искажениях и их исправление

- 8. Аудитор должен своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом³. Аудитор должен попросить руководство организации исправить эти искажения (см. пункты А7–А9).
- 9. Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен понять причины, по которым руководство организации не исправляет искажения, и учесть это при оценке того, действительно ли финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения (см. пункт А10).

Оценка воздействия неисправленных искажений

- 10. Прежде чем приступить к оценке воздействия неисправленных искажений, аудитор должен сделать переоценку существенности, установленной в соответствии с МСА 320, чтобы подтвердить, сохраняет ли она свою актуальность в контексте фактических финансовых результатов организации (см. пункты А11–А12).
- 11. Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:
 - (a) размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений (см. пункты А13–А17, А19–А20);

³ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 7

- (b) воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом (см. пункт А18).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

- 12. Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом⁴. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты А21–А23).
- 13. Аудитор должен также сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о воздействии неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

Письменные заявления

- 14. Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом. В это письменное заявление должен быть включен краткий перечень таких неисправленных искажений (см. пункт А24). Документация
- 15. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию⁵ (см. пункт А25):
 - (a) величину, ниже которой искажения будут оцениваться как явно малозначительные (см. пункт 5);
 - (b) все искажения, накопленные в ходе проводимого аудита, с указанием сведений о том, были ли они исправлены (см. пункты 5, 8 и 12);
 - (c) свой вывод о том, являются ли неисправленные искажения в отдельности или в совокупности существенными, и основания для такого вывода (см. пункт 11).

⁴ См сноску 3

⁵ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение искажения (см. пункт 4(a))

A1. Искажения могут возникнуть в результате:

- (a) неточности при сборе или обработке данных, на основе которых готовится финансовая отчетность;
- (b) пропуска суммы или раскрытия информации;
- (c) ошибочного оценочного значения в результате упущения или явно неверного толкования фактов;
- (d) суждений руководства в отношении оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, или выбора и применения учетной политики, которую аудитор считает ненадлежащей.

Примеры искажений вследствие недобросовестных действий приводятся в МСА 240⁶.

Накопление выявленных искажений (см. пункт 5)

A2. Аудитор может установить величину, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что аудитор полагает, что аккумуляция таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины, чем существенность, определенная в соответствии с МСА 320, и однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств они оценены. Когда возникает какая-либо неопределенность относительно того, является ли одна статья или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

A3. Для оказания помощи аудитору в оценке воздействия искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, и в информировании руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление, может оказаться целесообразно провести разграничение между фактическими искажениями, оценочными искажениями и прогнозными искажениями:

- фактические искажения – это искажения, в отношении которых нет никаких сомнений;
- оценочные искажения – это расхождения вследствие суждений руководства организации по поводу оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, или выбора и применения учетной политики, которую аудитор считает ненадлежащей;
- прогнозные искажения – это наилучшая оценка аудитором искажений в генеральной совокупности, включая распространение искажений, выявленных в аудиторской выборке, на всю генеральную совокупность, к которой принадлежат эти элементы выборки. Рекомендации по определению прогнозных искажений и оценке соответствующих результатов приводятся в МСА 530⁷.

Анализ выявленных искажений в ходе проведения аудита (см. пункты 6–7)

A4. Искажение может быть не единственным. Доказательства возможного наличия других искажений включают, например, ситуацию, когда аудитор устанавливает, что искажение появилось вследствие сбоя в системе внутреннего контроля или вследствие ненадлежащих допущений или методов оценки, широко применяемых в организации.

A5. Если совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320, то может существовать превышающий приемлемо низкий уровень риск того, что возможные необнаруженные искажения, взятые в совокупности с

⁶ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункты А1–А6

⁷ МСА 530 «Аудиторская выборка», пункты 14–15

искажениями, накопленными в ходе аудита, могут превысить существенность. Необнаруженные искажения могут существовать вследствие риска выборки и риска, не связанного с выборкой⁸.

- A6. Аудитор может попросить руководство организации проанализировать виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации для того, чтобы добиться понимания руководством причин искажения, выявленного аудитором, выполнения процедур для определения суммы фактического искажения в соответствующем виде операций, остатков по счетам или раскрытия информации и проведения надлежащих корректировок финансовой отчетности. Такой запрос может быть сделан, например, на основании распространения искажений, выявленных по аудиторской выборке, на всю генеральную совокупность, к которой они относятся.

Информирование об искажениях и их исправление (см. пункты 8–9)

- A7. Своевременное информирование руководства соответствующего уровня об искажениях имеет большое значение, так как это позволяет руководству организации оценить, являются ли рассматриваемые статьи искажениями, проинформировать аудитора в случае несогласия с его мнением и принять необходимые меры. Обычно надлежащий уровень руководства – это уровень, обладающий ответственностью и полномочиями для оценки искажений и принятия необходимых мер.
- A8. Закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством или иными лицами внутри организации по вопросу некоторых искажений. Например, требования законов или нормативных актов могут напрямую запрещать сообщение сведений или совершение иных действий, которые могли бы повредить ходу расследования, ведущегося компетентными органами по поводу фактически совершенных или предполагаемых противоправных действий. В некоторых обстоятельствах возможные коллизии между обязанностями аудитора по обеспечению конфиденциальности и его обязанностями по сообщению необходимых сведений могут оказаться достаточно сложными. В таких случаях аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.
- A9. Исправление руководством организации всех искажений, включая те, о которых сообщил аудитор, позволяет руководству поддерживать порядок в бухгалтерских регистрах и записях и снижает риски существенного искажения будущей финансовой отчетности вследствие накопительного эффекта несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам.
- A10. МСА 700 требует от аудитора оценить, подготовлена ли и представлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Эта оценка включает анализ качественных аспектов учетной практики организации, в том числе признаков возможной предвзятости в суждениях руководства⁹, и может зависеть от понимания аудитором причин отказа руководства от внесения исправлений.

Оценка воздействия неисправленных искажений (см. пункты 10–11)

- A11. Определение аудитором существенности в соответствии с МСА 320 во многих случаях основано на расчетных финансовых результатах организации, потому что фактические финансовые результаты организации могут быть еще неизвестны. Таким образом, прежде чем приступить к оценке воздействия неисправленных искажений, аудитору может потребоваться пересмотреть существенность, определенную в соответствии с МСА 320, на основе фактических финансовых результатов.
- A12. В соответствии с МСА 320 по мере проведения аудита аудитор должен пересматривать существенность по финансовой отчетности в целом и, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудита становится известно об информации, которая, если бы она была ему известна изначально, заставила бы его установить другую величину (величины)¹⁰. Таким образом, любой существенный пересмотр, вероятно, следует выполнить до проведения оценки аудитором воздействия неисправленных искажений. Однако если переоценка аудитором существенности, установленной в соответствии с МСА 320 (см. пункт 10), дает более низкую величину (величины), то

⁸ МСА 530, пункт 5, (c)–(d)

⁹ МСА 700, пункт 12

¹⁰ МСА 320, пункт 12

пересматривается также существенность для выполнения аудиторских процедур и приемлемость характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение.

- A13. Каждое искажение рассматривается отдельно, чтобы оценить его воздействие на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, в том числе, чтобы определить, не превышена ли существенность для отдельного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются.
- A14. Если отдельное искажение оценивается как существенное, вероятность того, что оно может компенсироваться другими искажениями, невелика. Например, если выручка существенно завышена, то финансовая отчетность в целом будет существенно искажена, даже если влияние этого искажения на прибыль полностью компенсируется эквивалентным завышением расходов. Взаимозачет искажений может носить надлежащий характер в рамках одного остатка по счету или вида операций, однако необходимо проанализировать риск возможного существования необнаруженных искажений еще до принятия решения о целесообразности провести взаимозачет даже несущественных искажений¹¹.
- A15. Определение того, является ли существенным искажение в классификации, предполагает оценку качественных показателей, таких как влияние искажения в классификации на долговые или другие договорные обязательства, воздействие на отдельные статьи или промежуточные итоги либо на ключевые коэффициенты. Могут сложиться обстоятельства, при которых аудитор придет к выводу, что искажение в классификации несущественно для финансовой отчетности в целом, даже если оно может превысить уровень или уровни существенности, применяемые при оценке других искажений. Например, неверная классификация между статьями отчета о финансовом положении может считаться несущественной для финансовой отчетности в целом, если ее величина невелика по сравнению с размером соответствующих статей отчета о финансовом положении, и при этом неверная классификация не затрагивает отчет о прибылях и убытках или какие бы то ни было ключевые коэффициенты.
- A16. Обстоятельства, относящиеся к некоторым искажениям, могут заставить аудитора оценить их как существенные, каждое в отдельности или в совокупности с другими искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, даже если они ниже существенности, установленной для финансовой отчетности в целом. Обстоятельства, которые могут воздействовать на оценку, включают степень, до которой соответствующее искажение:
- воздействует на соблюдение нормативных актов;
 - затрагивает долговые ограничения или другие установленные договором требования;
 - имеет отношение к неверному выбору или применению учетной политики, что оказывает несущественное влияние на финансовую отчетность за текущий период, но, вероятно, окажет существенное влияние на финансовую отчетность за будущие периоды;
 - маскирует изменение в прибыли или иные тенденции, особенно в отношении общеэкономических и отраслевых условий;
 - затрагивает коэффициенты, применяемые для оценки финансового положения, результатов деятельности или денежных потоков организации;
 - затрагивает сегментную информацию, представленную в финансовой отчетности (например, значимость вопроса для сегмента или другой части бизнеса организации, которые играют значимую роль в деятельности или прибыльности организации);
 - приводит к повышению вознаграждения руководству организации, например, обеспечивая удовлетворение условий для получения премии или иного поощрения;
 - является значительным с точки зрения понимания аудитором ранее предоставленной пользователям информации, например, в отношении прогноза прибыли;

¹¹ Выявление целого ряда несущественных искажений в рамках одного остатка по счету или вида операций может потребовать от аудитора переоценить риск существенного искажения по такому счету или виду операций

- относится к вопросам, затрагивающим конкретных лиц (например, связаны ли сторонние участники сделки с членами руководства организации);
- является пропуском информации, представление которой специально не требуется соответствующей применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но которая, по мнению аудитора, является важной для понимания пользователями финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации;
- затрагивает прочую информацию, которая будет представлена в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность (например, информацию, которая будет включена в «Обсуждение и анализ руководством организации» или «Операционный и финансовый обзор»), и которая, как этого можно обоснованно предположить, может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСА 720¹² устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению прочей информации, по которой аудитор не обязан предоставлять заключение, приводящейся в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность.

Эти обстоятельства приведены в качестве примеров, не все они встречаются при проведении аудита, а их список не является исчерпывающим. Наличие любого обстоятельства, сходного с приведенными выше, не обязательно приводит к выводу о том, что искажение является существенным.

- A17. МСА 240¹³ поясняет, как необходимо рассматривать последствия искажения, которое является или может являться результатом недобросовестных действий, по отношению к другим аспектам проводимого аудита, даже если размер такого искажения несущественен для финансовой отчетности.
- A18. Накопленный эффект несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, может иметь существенное влияние на финансовую отчетность текущего периода. Существуют различные приемлемые подходы, которые аудитор может применить к оценке воздействия таких неисправленных искажений на финансовую отчетность за текущий период. Применение одного и того же подхода позволяет добиться согласованности оценок от периода к периоду.

Особенности организаций государственного сектора

- A19. При проведении аудита организации государственного сектора оценка того, является ли искажение существенным, может также зависеть от установленной законодательными, нормативными или иными актами обязанности аудитора представить заключения по определенным вопросам, включая, например, недобросовестные действия.
- A20. Кроме того, такие вопросы, как общественный интерес, подотчетность, неподкупность и в особенности обеспечение эффективного законодательного надзора, могут воздействовать на оценку того, является ли та или иная статья существенной в силу своего характера. Это особенно верно для статей, которые связаны с соблюдением требований законодательства, нормативных актов или иных источников права.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A21. Если неисправленные искажения доведены до лица (лиц) с обязанностями руководства, а это лицо (лица) также осуществляет функции корпоративного управления, тогда эти же самые вопросы должны быть вновь доведены до того же лица (тех же лиц), но теперь уже в качестве лица (лиц), отвечающих за корпоративное управление. Аудитор должен, однако, убедиться в том, что информационное взаимодействие с лицом (лицами) с обязанностями руководства приводит к надлежащему информированию всех лиц, которых в иных обстоятельствах аудитор должен был бы проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление¹⁴.

¹² МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

¹³ МСА 240, пункт 35.

¹⁴ МСА 260, пункт 13.

- A22. При наличии большого количества отдельных несущественных неисправленных искажений аудитор может предоставить информацию о количестве и суммарном денежном выражении неисправленных искажений, а не о подробностях каждого отдельного неисправленного искажения.
- A23. МСА 260 требует от аудитора обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, запрашиваемые аудитором письменные заявления (см. пункт 14)¹⁵. Аудитор может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, причины или последствия неисправления искажений с учетом их размера и характера, оцениваемых с учетом соответствующих обстоятельств, а также их возможное воздействие на будущую финансовую отчетность.

Письменные заявления (см. пункт 14)

- A24. Поскольку подготовка финансовой отчетности требует, чтобы руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, вносили корректировки в финансовую отчетность, чтобы исправить существенные искажения, аудитор обязан попросить их предоставить письменное заявление о неисправленных искажениях. В некоторых обстоятельствах руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут считать, что некоторые неисправленные искажения не являются искажениями. По этой причине они могут пожелать добавить к своим письменным заявлениям формулировки, подобные следующей: «Мы не согласны с тем, что статьи ... и ... составляют искажения, потому что [описание причин]». Получение такого заявления, однако, не освобождает аудитора от обязанности сформулировать заключение о воздействии неисправленных искажений.

Документация (см. пункт 15)

- A25. Аудиторская документация о неисправленных искажениях может включать:

- (a) анализ совокупного воздействия неисправленных искажений;
- (b) оценку того, был ли превышен уровень или уровни существенности в отношении определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются;
- (c) оценку воздействия неисправленных искажений на ключевые коэффициенты или тенденции и на соблюдение требований законодательства, регулирующих органов и договорных обязательств (например, долговых ограничений).

¹⁵ МСА 260, пункт 16(c)(ii).

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 500 «АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА»

Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.
2. Настоящий стандарт применяется ко всем полученным в ходе проведения аудита аудиторским доказательствам. В прочих МСА рассматриваются: конкретные аспекты аудита (например, в МСА 315 (пересмотренном)¹), аудиторские доказательства, которые необходимо собрать в отношении того или иного конкретного вопроса (например, МСА 570²), конкретные процедуры получения аудиторских доказательств (например, МСА 520³), а также оценка того, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства (МСА 200⁴ и МСА 330⁵).

Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.*

Цель

4. Цель аудитора состоит в разработке и выполнении аудиторских процедур таким образом, чтобы аудитор мог собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

Определения

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения путем изучения организации и ее окружения».

² МСА 570 «Непрерывность деятельности».

³ МСА 520 «Аналитические процедуры».

⁴ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

⁵ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) данные бухгалтерского учета – совокупность бухгалтерских записей и подтверждающих их данных, в том числе чеки и данные об электронных безналичных платежах; счета; договоры; основные регистры и вспомогательные ведомости, бухгалтерские записи и разные корректировки для подготовки финансовой отчетности, которые не отражены в бухгалтерских регистрах, а также данные разработочных и сводных таблиц, подтверждающих распределение затрат, расчеты, сверки и раскрытие информации;
 - (б) надлежащий характер (аудиторских доказательств) – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение;
 - (с) аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию;
 - (d) эксперт руководства – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности;
 - (е) достаточность (аудиторских доказательств) – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Требования

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

6. Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А1–А25).

Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

7. При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств (см. пункты А26–А33).
8. Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен, с учетом необходимости и значительности работы этого эксперта для целей аудитора, выполнить следующие действия (см. пункты А34–А36):
- (а) оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта (см. пункты А37–А43);
 - (б) получить понимание работы этого эксперта (см. пункты А44–А47);
 - (с) оценить, является ли работа этого эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки (см. пункт А48).
9. При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор должен оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости:
- (а) собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации (см. пункты А49–А50);
 - (б) оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора (см. пункт А51).

Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств

10. При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры (см. пункты А52–А56).

Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности

11. В том случае, когда:
- (а) аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или
 - (б) аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств,

он должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты аудита (см. пункт А57).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства (см. пункт б)

- А1. Аудиторские доказательства необходимы для обоснования мнения аудитора и аудиторского заключения. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Однако они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиторские задания (если аудитор установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего аудита⁶) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами. В дополнение к другим внутренним и внешним источникам в организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета. Кроме того, информация, которая может использоваться в качестве аудиторских доказательств, может быть подготовлена с использованием работы эксперта руководства. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая подкрепляет и подтверждает предпосылки руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предпосылкам. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрашиваемое заявление) используется аудитором и, таким образом, также является аудиторским доказательством.
- А2. Работа аудитора по формированию аудиторского мнения в основном состоит в получении и оценке аудиторских доказательств. Дополняющие запросы аудиторские процедуры с целью сбора аудиторских доказательств могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, нередко в сочетании друг с другом. Хотя запросы могут обеспечивать получение важных аудиторских доказательств и иногда представлять доказательства искажения, одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных аудиторских доказательств ни отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок, ни операционной эффективности средств контроля.
- А3. Как разъясняется в МСА 200⁷, разумная уверенность достигается, когда аудитор получил достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть риска того, что аудитор сформулирует ненадлежащее мнение в тех случаях, когда финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня.
- А4. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако сбор большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.
- А5. Надлежащий характер является качественной мерой аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основывается аудиторское

⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт 9.

⁷ МСА 200, пункт 5.

мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

- А6. МСА 330 требует от аудитора сделать вывод о том, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства⁸. Вопрос о том, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня и, следовательно, для предоставления возможности аудитору сделать разумные выводы, на которых будет основано аудиторское мнение, является предметом профессионального суждения. В МСА 200 рассматриваются такие вопросы, как характер аудиторских процедур, своевременность подготовки финансовой отчетности и баланс между выгодами и затратами, которые являются значимыми факторами при формировании аудитором профессионального суждения о том, были ли собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Источники аудиторских доказательств

- А7. Некоторые аудиторские доказательства собираются путем проведения аудиторских процедур тестирования данных бухгалтерского учета, например, путем анализа и проверки, повторного выполнения процедур, осуществленных в процессе подготовки финансовой отчетности, а также выверкой одной и той же информации, использованной в разных видах и примененной разными способами. С помощью проведения таких аудиторских процедур аудитор может определить, что данные бухгалтерского учета внутренне непротиворечивы и согласуются с финансовой отчетностью.
- А8. Больше уверенности обычно возникает на основе непротиворечивых аудиторских доказательств, различных по характеру или полученных из разных источников, а не элементов аудиторских доказательств, рассматриваемых в отдельности. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от организации источника, может повысить уверенность аудитора, полученную на основании доказательств, собранных на основе информации, созданной внутри организации, таких как доказательства, содержащиеся в данных бухгалтерского учета, протоколах заседаний или в заявлениях, представленных руководством.
- А9. Информация из независимых от организации источников, которую аудитор может использовать в качестве аудиторских доказательств, может включать подтверждения третьих лиц, отчеты аналитиков и сопоставимые данные о конкурентах (данные по ключевым показателям).

Аудиторские процедуры для сбора аудиторских доказательств

- А10. В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330 аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения:
- (а) процедур оценки рисков;
 - (б) дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:
 - (i) тестирование средств контроля, когда его проведение требуется Международными стандартами аудита или когда аудитор принял решение об их проведении;
 - (ii) процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.
- А11. Аудиторские процедуры, описанные ниже в пунктах А14–А25, могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от ситуации, в которой они применяются аудитором. Как устанавливается МСА 330, собранные в ходе предыдущих аудиторских заданий аудиторские доказательства могут в некоторых обстоятельствах представлять собой надлежащие аудиторские доказательства, если аудитор выполнил аудиторские процедуры для подтверждения, что эти доказательства остаются актуальными⁹.
- А12. На характер и сроки проводимых аудиторских процедур может влиять то, что некоторые данные бухгалтерского учета и прочая информация могут быть доступны только в электронной форме в

⁸ МСА 330, пункт 26.

⁹ МСА 330, пункт А35.

определенные моменты или периоды времени. Например, первичные документы, такие как заказы на покупку и счета, могут существовать только в электронной форме, если организация использует систему электронной торговли, или могут быть уничтожены после сканирования, если организация использует средства обработки изображений для упрощения хранения и поиска информации.

- A13. По истечении определенного периода некоторая электронная информация может стать недоступной, например, если файлы были изменены, а резервные копии отсутствуют. Следовательно, с учетом политики организации по хранению данных аудитор может счесть необходимым направить запрос о сохранении определенной информации для ее изучения или провести аудиторские процедуры в то время, когда эта информация доступна.

Инспектирование

- A14. Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля за их подготовкой. Примером инспектирования, применяемого для тестирования средств контроля, является инспектирование записей на предмет того, были ли они санкционированы.
- A15. Некоторые документы являются прямыми аудиторскими доказательствами существования актива, например, документы, представляющие собой финансовые инструменты, такие как акции или облигации. Инспектирование таких документов не обязательно обеспечивает получение аудиторских доказательств прав собственности и их стоимости. Кроме того, инспектирование исполненного договора может представить аудиторские доказательства в отношении применяемых организацией положений учетной политики, таких как признание выручки.
- A16. Инспектирование материальных активов может представить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении соответствующих прав и обязательств организации или оценки этих активов. Инспектирование отдельных единиц активов может сопровождать наблюдения за проведением их инвентаризации.

Наблюдение

- A17. Наблюдение заключается в отслеживании выполнения процесса или процедуры другими лицами, например, осуществление аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение обеспечивает аудиторские доказательства выполнения процесса или процедуры, но ограничено тем моментом, когда проводится наблюдение, а также тем фактом, что само наблюдение может оказать влияние на то, каким образом выполняются процесс или процедуры. Дополнительные указания по наблюдению за инвентаризацией приведены в MCA 501¹⁰.

Внешнее подтверждение

- A18. Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации. Процедуры внешнего подтверждения часто применимы при рассмотрении предпосылок, связанных с определенными остатками по счетам и их элементами. Однако внешние подтверждения не следует ограничивать исключительно подтверждениями остатков по счетам. Например, аудитор может запросить подтверждение условий договоров или операций организации с третьими лицами; такой запрос может содержать вопросы о том, вносились ли какие-либо изменения в соответствующие соглашения, и если да, то какие именно. Процедуры внешнего подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий, например, отсутствия «дополнительных соглашений», которые могут повлиять на признание выручки. Дополнительные указания приведены в MCA 505¹¹.

Пересчет

¹⁰ MCA 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».

¹¹ MCA 505 «Внешние подтверждения».

- A19. Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

Повторное проведение

- A20. Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

Аналитические процедуры

- A21. Аналитические процедуры заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают изучение по мере необходимости выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений. Дополнительные указания приведены в МСА 520.

Запрос

- A22. Запрос представляет собой обращение за предоставлением как финансовой, так и нефинансовой информации в адрес осведомленных лиц как внутри организации, так и за ее пределами. Запрос широко используется на протяжении всего аудита, наряду с прочими аудиторскими процедурами. Запросы могут варьироваться по форме: от официальных письменных до неформальных устных. Неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов.
- A23. Ответы на запросы могут обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или подтверждающими аудиторскими доказательствами. В некоторых случаях ответы на запросы могут дать информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например, информацию в отношении возможности руководства действовать в обход системы контроля. В иных случаях ответы на запросы являются основанием для внесения изменений в аудиторские процедуры или для проведения дополнительных аудиторских процедур.
- A24. Несмотря на то, что подтверждение доказательств, полученное в результате запроса, является особенно важным, доступная информация, подтверждающая намерения руководства, в случае запросов о таких намерениях может быть ограничена. В таких случаях понимание прошлых действий руководства по выполнению заявленных им намерений, заявленных им оснований для выбора определенного плана действий, а также способности руководства следовать определенному плану действий может дать значимую информацию для подтверждения доказательств, полученных в результате запроса.
- A25. В отношении некоторых вопросов аудитор может счесть необходимым получить письменные заявления от руководства и, когда это уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для подтверждения ответов на устные запросы. Дополнительные указания приведены в МСА 580¹².

Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

Уместность и надежность (см. пункт 7)

- A26. Как отмечено в пункте А1, несмотря на то что аудиторские доказательства собираются главным образом в результате аудиторских процедур, проводимых в ходе аудита, они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как, в некоторых обстоятельствах, предыдущие аудиторские задания и процедуры контроля качества аудиторской организации при принятии и продолжении отношений клиентами. На качество всех аудиторских доказательств влияет уместность и надежность информации, на которой они основываются.

Уместность

- A27. Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может зависеть от направления тестирования. Например, если цель аудиторской процедуры состоит в тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного ее существования или оценки ее стоимости, значимой аудиторской процедурой может являться тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании

¹² МСА 580 «Письменные заявления».

кредиторской задолженности на предмет возможного занижения ее существования или оценки ее стоимости, тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности не будет значимой аудиторской процедурой, но тестирование такой информации, как последующие выплаты, неоплаченные счета, отчеты поставщиков и отчеты о несоответствиях в приходных документах, может оказаться значимым.

- A28. Определенный набор аудиторских процедур может обеспечить аудиторские доказательства, значимые для одних предпосылок, но незначимые для других. Например, инспектирование документов, относящихся к погашению дебиторской задолженности после окончания периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки, но не обязательно своевременности признания. Так, получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки, например, существования запасов, не может заменить получение аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки, например, оценки таких запасов. С другой стороны, аудиторские доказательства из разных источников или разного характера во многих случаях могут быть значимыми в отношении одной и той же предпосылки.
- A29. Тестирование средств контроля предназначено для оценки операционной эффективности применения средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок. Разработка тестов средств контроля для сбора значимых аудиторских доказательств включает выявление условий (особенностей или признаков), которые указывают на функционирование средства контроля, и условий отклонения, которые указывают на отступление от адекватного функционирования. Затем наличие или отсутствие таких условий может быть протестировано аудитором.
- A30. Процедуры проверки по существу предназначены для обнаружения существенных искажений на уровне предпосылок. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу. Разработка процедур проверки по существу включает выявление условий, которые являются значимыми для целей теста и свидетельствуют о наличии искажения соответствующей предпосылки.

Надежность

A31. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена, включая, при необходимости, средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Таким образом, общие правила в отношении надежности различных видов аудиторских доказательств допускают наличие важных исключений. Даже если информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, получена из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, способные оказать влияние на ее надежность. Например, информация, полученная из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным. С учетом возможности существования исключений могут быть полезны следующие общие правила относительно надежности аудиторских доказательств:

- надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимых внешних по отношению к организации источников;
- надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается, когда соответствующие средства контроля, включая средства контроля за их подготовкой и поддержанием в актуальном состоянии, установленные организацией, являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля);
- аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов);
- аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме светокопий, факсимильных копий или документов, отснятых на пленку, оцифрованных или иным

образом трансформированных в электронную форму, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и сохранностью.

- А32. Дополнительные указания в отношении надежности данных, используемых в целях разработки аналитических процедур проверки по существу, рассмотрены в МСА 520¹³.
- А33. Обстоятельства, при которых у аудитора есть основания полагать, что документ может оказаться неподлинным или мог быть изменен без уведомления аудитора о факте такого изменения, рассматриваются в МСА 240¹⁴.

Надежность информации, подготовленной экспертом руководства (см. пункт 8)

- А34. Для подготовки финансовой отчетности организации могут потребоваться специальные знания в областях, отличных от бухгалтерского учета или аудита, таких как актуарные расчеты, оценка или технические данные. Организация может принять на работу или привлечь экспертов в этих областях, чтобы получить необходимые знания для подготовки финансовой отчетности. В том случае, когда такой подход не применяется, когда специальные знания необходимы, повышается риск существенного искажения.
- А35. В тех случаях, когда информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с использованием работы эксперта руководства, применяется требование пункта 8 настоящего стандарта. Например, лицо или организация могут обладать специальными знаниями и опытом применения моделей оценки справедливой стоимости ценных бумаг, по которым отсутствует наблюдаемый рынок. Если это лицо или организация применяют знания и опыт для расчета оценочного значения стоимости, которая используется организацией при подготовке ее финансовой отчетности, такое лицо или организация являются экспертом руководства, следовательно, применяется пункт 8. Если же такое лицо или организация просто предоставляют закрытые ценовые данные по частным сделкам, которые организация не в состоянии получить из иных источников и которые она использует для применения собственных методик оценки, то к такой информации, если она используется в качестве аудиторских доказательств, применяется пункт 7 настоящего стандарта, но такая ситуация не является использованием эксперта руководства.
- А36. На характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении требования пункта 8 настоящего стандарта могут влиять такие факторы, как:
- характер и сложность вопросов, по которым привлекается эксперт руководства;
 - риски существенного искажения, связанные с этими вопросами;
 - доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;
 - характер, объем и цели работы эксперта руководства;
 - тот факт, является ли эксперт руководства сотрудником организации или стороной, привлеченной для оказания соответствующих услуг;
 - степень, до которой руководство может контролировать работу эксперта руководства или оказывать на нее влияние;
 - тот факт, распространяются ли на эксперта руководства соответствующие технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования;
 - характер и объем любых средств контроля за работой эксперта руководства внутри организации;
 - знания и опыт аудитора в сфере профессиональных знаний и опыта эксперта руководства;
 - предыдущий опыт аудитора, связанный с работой данного эксперта.

Компетентность, способности и объективность эксперта руководства (см. пункт 8(а))

- А37. Компетентность связана с характером и уровнем профессиональных знаний и опыта эксперта руководства. Способности связаны с умением эксперта руководства применять свою компетентность в конкретных обстоятельствах. К факторам, которые могут повлиять на

¹³ МСА 520, пункт 5(а).

¹⁴ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункт 13.

способности, относится, например, географическое местоположение, а также наличие необходимого времени и ресурсов. Объективность отражает возможное воздействие предвзятости, конфликта интересов или влияния других лиц на вынесение экспертом руководства профессионального суждения или суждения в отношении бизнеса. Компетентность, способности и объективность эксперта руководства, а также любые применяемые в организации средства контроля за работой этого эксперта представляют собой важные факторы, определяющие надежность любой информации, подготовленной экспертом руководства.

- A38. Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта руководства можно получить из различных источников, таких как:
- личный опыт работы с данным экспертом;
 - обсуждения, проводимые с экспертом;
 - обсуждения с другими лицами, которые знакомы с работой данного эксперта;
 - изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;
 - опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;
 - эксперт аудитора, если он имеется, который оказывает помощь аудитору в сборе достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении информации, подготовленной экспертом руководства.
- A39. Вопросы, имеющие отношение к оценке компетентности, способностей и объективности эксперта руководства, включают рассмотрение того, распространяются ли на работу такого эксперта технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования, например, этические стандарты и другие требования, связанные с членством в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, а также стандарты аккредитации, устанавливаемые лицензирующим органом, или требования, налагаемые законами или нормативными актами.
- A40. Прочие факторы, которые могут оказаться значимыми, включают:
- соответствие компетентности эксперта руководства той сфере, в отношении которой будет использоваться работа эксперта, включая любые области специализации в рамках сферы деятельности данного эксперта. Например, актуарий может специализироваться в области страхования имущества и несчастных случаев, но иметь ограниченные знания и опыт в области пенсионных расчетов;
 - уровень компетентности эксперта руководства в отношении соответствующих бухгалтерских требований, например знание допущений и методов, включая, где это применимо, модели, которые соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - наличие признаков того, что непредвиденные события, изменения обстоятельств или собранные в результате проведения аудиторских процедур аудиторские доказательства приведут к необходимости пересмотреть первоначальную оценку компетентности, способностей и объективности эксперта руководства по мере проведения аудита.
- A41. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта: угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля и угроза шантажа. Эти угрозы могут быть снижены мерами предосторожности, создаваемыми как внешними структурами (например, профессиональным сообществом эксперта руководства, законодательными и нормативными актами), так и рабочей средой эксперта руководства (например, политикой и процедурами контроля качества).
- A42. Несмотря на то, что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства, риск шантажа, например, может быть менее значительным для эксперта, привлеченного организацией в качестве подрядчика, чем для эксперта, являющегося сотрудником организации, при этом эффективность мер предосторожности, таких как политики и процедуры контроля качества, может быть выше. Поскольку угроза объективности, возникающая вследствие того, что эксперт является сотрудником организации, будет существовать всегда, вероятно, что эксперт, являющийся сотрудником организации, не более объективен, чем иные ее сотрудники.

А43. При оценке объективности эксперта, нанятого организацией, может оказаться уместно обсудить с руководством и с экспертом любые виды заинтересованности и отношений, которые могут создавать угрозы объективности эксперта, а также любые применимые меры предосторожности, в том числе любые профессиональные требования, применимые к эксперту, и оценить адекватность таких мер предосторожности. Заинтересованность и отношения, создающие угрозы, могут включать:

- финансовую заинтересованность;
- деловые и личные взаимоотношения;
- предоставление прочих услуг.

Получение понимания работы эксперта руководства (см. пункт 8(b))

А44. Понимание работы эксперта руководства подразумевает понимание соответствующей области знаний и опыта. Понимание соответствующей области знаний и опыта может быть получено вместе с определением аудитором того, обладает ли он знаниями и опытом для оценки работы эксперта руководства, или того, что для этих целей ему необходим эксперт аудитора¹⁵.

А45. Значимые для понимания аудитором аспекты предметной области, в которой специализируется эксперт руководства, могут включать следующие вопросы:

- включает ли предметная область эксперта специализации, которые имеют значение для аудита;
- применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;
- какие допущения и методы используются экспертом руководства, являются ли они общепринятыми в рамках предметной области данного эксперта и надлежащими для целей подготовки финансовой отчетности;
- каков характер внутренних и внешних данных или информации, которые использует эксперт руководства.

А46. В случаях, когда эксперт руководства привлекается организацией, между организацией и экспертом, как правило, заключается письмо-соглашение об условиях задания или иное письменное соглашение. Оценка этого соглашения при получении понимания работы эксперта руководства может помочь аудитору определить, носят ли надлежащий характер для целей аудитора следующие аспекты:

- характер, объем и цели работы эксперта;
- соответствующие функции и обязанности руководства и эксперта;
- характер, сроки и объем обмена информацией между руководством и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт.

А47. В случаях, когда эксперт руководства является сотрудником организации, такое письменное соглашение, скорее всего, будет отсутствовать. Для аудитора наиболее подходящим способом получения необходимого понимания могут быть аудиторские запросы, направляемые эксперту и другим членам руководства организации.

Оценка надлежащего характера работы эксперта руководства (см. пункт 8(c))

А48. Для целей оценки надлежащего характера результатов работы эксперта руководства в качестве аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки можно рассмотреть следующие вопросы:

- уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами, а также их надлежащее отражение в финансовой отчетности;
- если работа эксперта предполагает использование значительных допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;
- если работа эксперта предполагает значительное использование исходных данных – их уместность, полнота и точность.

¹⁵ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора», пункт 7.

Информация, предоставленная организацией и используемая для целей аудитора (см. пункты 9(а)–(б))

- A49. Для того чтобы аудитор получил надежные аудиторские доказательства, информация, подготовленная организацией, которая используется для проведения аудиторских процедур, должна быть достаточно полной и точной. Например, эффективность аудита выручки путем применения стандартных цен к данным об объемах продаж зависит от точности информации о ценах, а также от полноты и точности данных об объемах продаж. Также если аудитор намерен протестировать совокупность (например, платежей) в отношении определенной характерной черты (например, авторизации), результаты тестирования окажутся менее надежными, если совокупность, из которой отобраны объекты для тестирования, является неполной.
- A50. Собирать аудиторские доказательства о точности и полноте такой информации можно одновременно с проведением фактической аудиторской процедуры, применяемой к этой информации, если сбор таких аудиторских доказательств является неотъемлемой частью этой аудиторской процедуры. В других обстоятельствах аудитор может получить аудиторские доказательства точности и полноты такой информации путем тестирования средств контроля за подготовкой этой информации и поддержанием ее в актуальном состоянии. В некоторых ситуациях, однако, аудитор может решить, что необходимы дополнительные аудиторские процедуры.
- A51. В некоторых случаях аудитор может решить использовать информацию, подготовленную организацией, в иных аудиторских целях. Например, аудитор может иметь намерение использовать показатели эффективности деятельности организации для целей аналитических процедур либо использовать информацию, подготовленную организацией для целей мониторинга, например, отчеты службы внутреннего аудита. В таких случаях надлежащий характер полученных аудиторских доказательств зависит от того, является ли данная информация достаточно точной или подробной для целей аудитора. Например, показатели результатов деятельности организации, используемые руководством, могут оказаться недостаточно точными для обнаружения существенных искажений.

Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств (см. пункт 10)

A52. Эффективное тестирование обеспечивает надлежащие аудиторские доказательства, если эти доказательства в совокупности с другими аудиторскими доказательствами, которые уже получены или планируются к получению, окажутся достаточными для целей аудитора. При выборе объектов тестирования в соответствии с пунктом 7 аудитор должен определить уместность и надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств; другим важным фактором, который необходимо учесть при выборе объектов тестирования, является эффективность (достаточность). При выборе объектов тестирования аудитор может использовать следующие методы:

- (a) выбор всех объектов (сплошная проверка);
- (b) выбор конкретных объектов;
- (c) аудиторская выборка.

Применение любого из этих средств или их сочетания может оказаться целесообразным в зависимости от конкретных обстоятельств, например, от рисков существенного искажения в отношении проверяемой предпосылки, а также от практической реализуемости и эффективности различных методов.

Выбор всех объектов

A53. Аудитор может решить, что наиболее целесообразно будет проверить всю генеральную совокупность элементов, составляющих тот или иной вид операций или остатков по счетам (или страту внутри этой совокупности). При тестировании средств контроля сплошная проверка маловероятна, она чаще применяется при проведении детальных тестов. Сплошная проверка может быть целесообразна, например, когда:

- совокупность состоит из небольшого числа объектов с большой стоимостью;
- имеется значительный риск и другие методы не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- повторяющийся характер вычислений или иных процессов, выполняемых автоматически в информационной системе, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Выбор конкретных объектов

A54. Аудитор может решить отобрать конкретные объекты из совокупности. При принятии такого решения к факторам, которые могут оказаться значимыми, относится понимание организации аудитором, оцененные риски существенного искажения, а также характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических элементов на основании суждения, выбор тех или иных конкретных объектов подвержены риску, не связанному с выборкой. Отбираемыми специфическими элементами могут быть следующие:

- *объекты с высокой стоимостью или ключевые объекты* – аудитор может решить выбрать конкретные объекты из совокупности, потому что они имеют высокую стоимость или обладают иными особенностями, например, те объекты, которые подозрительны, необычны, особо подвержены риску, или те, в отношении которых ранее выявлялись ошибки;
- *все объекты сверх определенной суммы* – аудитор может решить проверить объекты с учетной стоимостью выше определенной суммы, с целью проверить достоверность большей части общей совокупной суммы того или иного вида операций или остатка по счету;
- *объекты для получения информации* – аудитор может проверить объекты с целью получения информации о таких вопросах, как характер деятельности организации или характер операций.

A55. Проверка конкретных отобранных объектов из вида операций или остатка по счету во многих случаях будет эффективным средством получения аудиторских доказательств, но она не составляет аудиторскую выборку. Результаты аудиторских процедур, примененных к объектам, отобранным таким способом, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность; следовательно, выборочная проверка конкретных объектов не обеспечивает аудиторские доказательства в отношении оставшейся части совокупности.

Аудиторская выборка

A56. Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании тестирования выборки из генеральной совокупности предоставить возможность сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности. Аудиторская выборка рассматривается в МСА 530¹⁶.

Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности (см. пункт 11)

A57. Сбор аудиторских доказательств, различных по характеру или из разных источников, может указывать на ненадежность отдельного аудиторского доказательства, например, когда аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника. Это может происходить, когда, например, ответы на запросы, полученные от руководства организации, от внутренних аудиторов и от иных лиц, не соответствуют друг другу, а также когда ответы на запросы, полученные от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей подтверждения ответов руководства не соответствуют ответам руководства. В МСА 230 содержится отдельное требование к документации для случаев, когда аудитор выявил информацию, которая не соответствует итоговому выводу аудитора по значимому вопросу¹⁷.

¹⁶ МСА 530 «Аудиторская выборка».

¹⁷ МСА 230 «Аудиторская документация», пункт 11.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 501
«ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В
КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ»

Международный стандарт аудита (МСА) 501 «*Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в соответствии с МСА 330¹, МСА 500² и прочими применимыми МСА в отношении определенных аспектов, касающихся запасов, претензий и судебных разбирательств с участием организации, а также информации по сегментам при проведении аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении:
 - (a) существования и состояния запасов;
 - (b) полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;
 - (c) представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Требования

Запасы

4. Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:
 - (a) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы (см. пункты А1–А3):
 - (i) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации (см. пункт А4);
 - (ii) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета (см. пункт А5);
 - (iii) проверить запасы (см. пункт А6);

¹ МСА 330 «*Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски*».

² МСА 500 «*Аудиторские доказательства*».

- (iv) выполнить контрольные пересчеты (см. пункты А7–А8);
 - (b) проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.
5. Если инвентаризация запасов выполняется на дату, которая не является отчетной датой, аудитор должен, в дополнение к процедурам, требуемым в соответствии с пунктом 4, провести аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой (см. пункты А9–А11).
 6. Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени.
 7. Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705(см. пункты А12–А14)³.
 8. Если запасы, находящиеся на ответственном хранении и под контролем третьего лица, являются существенными для финансовой отчетности организации, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния таких запасов путем выполнения одного или обоих следующих действий:
 - (a) запросить подтверждение у этого третьего лица относительно количества и состояния запасов организации, находящихся у него на хранении (см. пункт А15);
 - (b) провести инспектирование или иные аудиторские процедуры, уместные при таких обстоятельствах (см. пункт А16).

Претензии и судебные разбирательства

9. Аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, нацеленные на выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, которые могут создать риск существенного искажения, включая следующие (см. пункты А17–А19):
 - (a) направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;
 - (b) изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;
 - (c) проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги (см. пункт А20).
10. Если аудитор оценивает риск существенного искажения в отношении выявленных претензий и судебных разбирательств или если проведенные аудиторские процедуры указывают на возможность существования других существенных претензий или судебных разбирательств, аудитор должен в дополнение к процедурам, требуемым другими МСА, стремиться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации. Аудитор должен использовать для этой цели письменный запрос, подготовленный руководством организации и направленный аудитором, в котором содержится просьба к внешнему юристу организации о непосредственном взаимодействии с аудитором. Если закон, нормативный акт или соответствующее профессиональное объединение юристов запрещают внешнему юристу организации взаимодействовать с аудитором непосредственно, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры (см. пункты А21–А25).
11. В тех случаях, если:
 - (a) руководство отказывается дать аудитору разрешение на общение или встречу с внешним юристом организации, или внешний юрист организации отказывается отвечать надлежащим образом на письменный запрос, или ему запрещено это делать;
 - (b) аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур,

³ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705.

Письменные заявления

12. Аудитор должен направить запрос руководству и, если уместно, лицам, отвечающих за корпоративное управление, о предоставлении письменных заявлений на предмет того, что все известные существующие или возможные претензии и судебные разбирательства, воздействие которых должно быть принято во внимание при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору, а также учтены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Информация по сегментам

13. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности путем (см. пункт A26):
 - (a) получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам (см. пункт A27):
 - (i) оценки того, приводит ли, возможно, применение этих методов к необходимости раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (ii) если целесообразно, проведения тестирования применения этих методов;
 - (b) проведения аналитических процедур или иных аудиторских процедур, которые являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Запасы

Присутствие при проведении инвентаризации запасов (см. пункт 4(a))

- A1. Руководство обычно устанавливает процедуры, в соответствии с которыми инвентаризация запасов проводится по крайней мере не реже одного раза в год, для того чтобы ее результаты служили основой для подготовки финансовой отчетности организации и, если применимо, чтобы удостовериться в надежности системы непрерывного учета запасов организации.
- A2. Присутствие при проведении инвентаризации запасов включает:
- осмотр запасов с целью убедиться в их наличии и оценить их состояние, а также выполнение контрольных пересчетов;
 - наблюдение за соблюдением указаний руководства и выполнения процедур учета и контроля результатов инвентаризации;
 - получение аудиторских доказательств в отношении надежности установленных руководством процедур подсчета.

Эти процедуры могут выполнять функции тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от оценки рисков аудитором, запланированного подхода к аудиту и конкретных выполненных процедур.

- A3. Значимые аспекты (планирования присутствия при проведении инвентаризации запасов или разработки и проведения аудиторских процедур в соответствии с пунктами 4–8 настоящего стандарта), например, следующие:
- риски существенного искажения, связанные с запасами;
 - характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
 - предположения, будут ли установлены адекватные процедуры и выпущены надлежащие инструкции для обеспечения проведения инвентаризации;
 - сроки инвентаризации запасов;
 - наличие или отсутствие в организации непрерывного учета запасов;
 - расположения мест хранения запасов, включая существенность запасов и риски существенного искажения в различных местах — при принятии решения о том, в каких местах надлежит присутствовать. МСА 600⁴ рассматривает участие других аудиторов, и, следовательно, может оказаться значимым, если такое участие связано с присутствием на инвентаризации запасов в каком-либо из удаленных территориальных подразделений;
 - необходимость помощи эксперта аудитора. В МСА 620⁵ рассматривается использование эксперта аудитора для оказания помощи аудитору в сборе достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка указаний руководства и процедур (см. пункт 4(a)(i))

- A4. Для оценки указаний руководства и процедур по учету и контролю результатов инвентаризации запасов уместно рассмотреть вопрос о том, предусматривают ли, например, эти указания и процедуры:
- выполнение надлежащих контрольных действий, например, сбора заполненных ведомостей по результатам инвентаризации, учета незаполненных инвентаризационных ведомостей, а также процедур подсчета и пересчета;
 - точное определение степени готовности незавершенного производства, неликвидных, морально устаревших или поврежденных объектов, а также запасов, принадлежащих третьим лицам, например, запасов на консигнации;

⁴ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

⁵ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

- процедуры, выполняемые, если применимо, для оценки физического количества запасов, например, процедуры, которые могут быть необходимы при оценке количества угля в штабеле;
- контроль за движением запасов между регионами, а также за отгрузкой и получением запасов до и после даты закрытия.

Наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета (см. пункт 4(a)(ii))

- A5. Наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета, например, связанных с контролем за движением запасов до инвентаризации, во время и после нее, помогает аудитору собрать аудиторские доказательства того, что указания руководства и процедуры подсчета надлежащим образом разработаны и внедрены. Кроме того, для содействия проведению в более поздние сроки аудиторских процедур в отношении учета движения запасов аудитор может собрать копии документов на дату закрытия, содержащих, например, детальную информацию о движении запасов.

Проверка запасов (см. пункт 4(a)(iii))

- A6. Проверка запасов во время присутствия при инвентаризации помогает аудитору убедиться в существовании запасов (хотя не обязательно в наличии прав собственности на них), а также выявить, например, устаревшие, поврежденные или просроченные запасы.

Выполнение контрольных пересчетов (см. пункт 4(a)(iv))

- A7. Выполнение контрольных пересчетов, например, путем выборочной сверки инвентаризационных ведомостей с физическим наличием запасов и выборочной сверки физического наличия запасов с инвентаризационными ведомостями обеспечивает аудиторские доказательства полноты и точности данных учета.
- A8. В дополнение к документированию контрольных пересчетов аудитором получение копий заполненных инвентаризационных ведомостей помогает аудитору в проведении последующих аудиторских процедур с целью установления того, точно ли отражены в итоговых данных о запасах организации фактические результаты инвентаризации.

Проведение инвентаризации запасов по состоянию на дату, отличную от отчетной даты (см. пункт 5)

- A9. По практическим соображениям инвентаризация запасов может проводиться на дату или даты, которые не совпадают с отчетной датой. Это может происходить независимо от того, проводит ли руководство организации подсчет количества запасов путем ежегодной инвентаризации или пользуется системой непрерывного учета запасов. В любом случае от эффективности структуры, внедрения и поддержания в рабочем состоянии средств контроля за изменениями запасов зависит, уместно ли для целей аудита проведение инвентаризации на дату или даты, которые не являются отчетными датами. МСА 330 устанавливает требования и содержит указания относительно процедур проверки по существу, проводимых на промежуточную дату⁶.
- A10. В тех случаях, когда в организации применяется система непрерывного учета запасов, руководство может провести физический подсчет или иные тесты, чтобы убедиться в надежности информации о количестве запасов, содержащейся в системе непрерывного учета запасов организации. В некоторых случаях руководство или аудитор могут выявить расхождения между данными системы непрерывного учета запасов и фактическим количеством запасов; это может указывать на неэффективность функционирования средств контроля за изменениями запасов.
- A11. При разработке аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств того, отражаются ли надлежащим образом изменения в величине запасов между датой или датами инвентаризации и итоговыми данными о запасах, значимы следующие факторы:
- наличие надлежащих корректировок в записях системы непрерывного учета запасов;
 - надежность бухгалтерских записей в системе непрерывного учета запасов;
 - причины значительных расхождений между информацией, полученной в ходе инвентаризации, и данными системы непрерывного учета запасов.

Присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым (см. пункт 7)

⁶ МСА 330, пункты 22–23.

- A12. В некоторых случаях присутствие при проведении инвентаризации запасов может оказаться практически неосуществимым. Это может быть обусловлено такими факторами, как характер и местоположение запасов, например, если запасы хранятся в таком месте, которое может представлять угрозу для безопасности аудитора. Однако общие неудобства для аудитора не являются достаточным основанием для того, чтобы обосновать решение аудитора о практической неосуществимости его присутствия. Кроме того, как это разъясняется в МСА 200⁷, такие проблемы, как трудность, недостаток времени или высокая стоимость сами по себе не являются оправданием для того, чтобы аудитор отказался от проведения такой аудиторской процедуры, альтернативы которой не существует, или для того, чтобы он довольствовался менее убедительными аудиторскими доказательствами.
- A13. В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например, инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были получены или закуплены до проведения инвентаризации.
- A14. Однако в иных случаях может оказаться невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В таких случаях МСА 705 требует от аудитора модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита⁸.

Запасы на ответственном хранении и под контролем третьего лица

Подтверждение (см. пункт 8(a))

- A15. МСА 505⁹ устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур внешнего подтверждения.

Иные аудиторские процедуры (см. пункт 8(b))

- A16. В зависимости от обстоятельств, например, когда получена информация, ставящая под сомнение честность и объективность конкретного третьего лица, аудитор может счесть целесообразным провести иные аудиторские процедуры вместо получения подтверждения от этого третьего лица или в дополнение к получению такого подтверждения. Примеры прочих аудиторских процедур:
- если это практически осуществимо, присутствие при проведении инвентаризации третьим лицом или привлечение другого аудитора для присутствия при проведении этой инвентаризации;
 - получение отчета другого аудитора или отчета аудитора обслуживающей организации в отношении адекватности средств внутреннего контроля третьего лица для обеспечения надлежащего подсчета и должной сохранности запасов;
 - изучение документации в отношении запасов, находящихся на хранении у сторонних лиц, например, складских квитанций;
 - запросы подтверждений от иных лиц в тех случаях, когда запас передан в залог в качестве обеспечения.

Претензии и судебные разбирательства

Полнота претензий и судебных разбирательств (см. пункт 9)

- A17. Претензии и судебные разбирательства с участием организации могут оказать существенное влияние на ее финансовую отчетность и, следовательно, должны быть раскрыты или отражены в финансовой отчетности.
- A18. В дополнение к процедурам, указанным в пункте 9, другие уместные процедуры включают, например, использование информации, полученной в результате проведения процедур оценки риска, выполняемых в рамках получения понимания организации и ее окружения для того, чтобы помочь аудитору получить сведения о претензиях и судебных разбирательствах, в которых участвует

⁷ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт А48.

⁸ МСА 705, пункт 13.

⁹ МСА 505 «Внешние подтверждения».

организация.

- A19. Собранные аудиторские доказательства для целей выявления судебных разбирательств и исков, которые могут создать риск существенного искажения, могут также обеспечить аудиторские доказательства для иных значимых вопросов, касающихся претензий и судебных разбирательств, таких как оценка стоимостных или иных показателей. МСА 540¹⁰ устанавливает требования и содержит указания в отношении анализа аудитором претензий и судебных разбирательств, требующих расчета оценочных значений или соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности.

Проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги (см. пункт 9(с))

- A20. В зависимости от обстоятельств аудитор может счесть целесообразным в рамках проверки расходов на юридические услуги изучить соответствующие первичные документы, такие как счета на оплату юридических услуг.

Общение с внешним юристом организации (см. пункты 10–11)

- A21. Непосредственное общение с внешним юристом организации помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно осведомленности о возможных существенных претензиях и судебных разбирательствах, а также об обоснованности выполненной руководством оценки их финансовых последствий, включая судебные издержки.
- A22. В некоторых случаях аудитор может попытаться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации путем направления общего письменного запроса. Для этих целей общий письменный запрос содержит просьбу аудитора к внешнему юристу организации сообщить аудитору о любых известных юристу претензиях и судебных разбирательствах, а также оценить возможный результат и финансовые последствия каждой претензии и судебного разбирательства, включая соответствующие расходы.
- A23. Если имеются основания полагать, что внешний юрист организации не ответит на общий письменный запрос надлежащим образом, например, если профессиональное объединение юристов, к которому принадлежит внешний юрист организации, запрещает отвечать на такие письменные запросы, аудитор может попытаться установить непосредственное взаимодействие с юристом путем направления в его адрес специального письменного запроса. Для этих целей специальный письменный запрос включает:
- (a) список претензий и судебных разбирательств;
 - (b) если уместно, оценку руководством возможного результата и финансовых последствий каждой выявленной претензии и судебного разбирательства, а также расчетную оценку их финансовых последствий, включая соответствующие расходы;
 - (c) просьбу к внешнему юристу организации подтвердить обоснованность оценок руководства организации и предоставить аудитору дополнительную информацию, если внешний юрист организации сочтет список претензий и судебных разбирательств неполным или неточным.
- A24. В некоторых обстоятельствах аудитор может также счесть необходимым встретиться с внешним юристом организации, чтобы обсудить вероятный результат претензии или судебного разбирательства. Это может иметь место, например, когда:
- аудитор определяет, что рассматриваемое дело представляет собой существенный риск;
 - рассматриваемое дело является сложным;
 - имеются разногласия между руководством и внешним юристом организации.
- Обычно для проведения таких встреч необходимо разрешение руководства организации, и они проводятся в присутствии представителя руководства организации.
- A25. В соответствии с МСА 700¹¹ аудитор должен устанавливать дату аудиторского заключения не ранее даты, когда он собрал достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основанием для его аудиторского мнения о финансовой отчетности. Аудиторские доказательства в отношении состояния дел с претензиями и судебными разбирательствами до даты аудиторского

¹⁰ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

¹¹ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 41.

заклучения могут быть собраны путем запросов у руководства, включая внутреннего юриста организации, ответственного за решение соответствующих вопросов. В некоторых случаях аудитор может понадобиться получить обновления информации от внешнего юриста организации.

Информация по сегментам (см. пункт 13)

A26. В зависимости от применимой концепции подготовки финансовой отчетности организация может быть обязана или может иметь право раскрывать в своей финансовой отчетности информацию по сегментам. Ответственность аудитора в отношении представления и раскрытия информации по сегментам определяется тем, что финансовая отчетность рассматривается как единое целое. Следовательно, от аудитора не требуется выполнять аудиторские процедуры, которые оказались бы необходимы для выражения мнения об информации по сегментам, представляемой обособленно по каждому сегменту.

Понимание методов, применяемых руководством (см. пункт 13(a))

A27. В зависимости от обстоятельств вопросы, которые могут применяться для получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам, а также того, обеспечат ли, скорее всего, такие методы раскрытие информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включают следующее:

- продажи, передачи и расходы между сегментами, а также элиминирование межсегментных оборотов;
- сравнение с бюджетами и другими ожидаемыми показателями, например, с операционной прибылью, выраженной в процентах от объема продаж;
- распределение активов и расходов между сегментами;
- последовательность данных отчетности и достаточность раскрытия информации в отношении несоответствий.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 505 «ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ»

Международный стандарт аудита (МСА) 505 «Внешние подтверждения» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает порядок использования аудитором процедур внешнего подтверждения для целей получения аудиторских доказательств в соответствии с требованиями МСА 330¹ и МСА 500². Настоящий стандарт не распространяется на запросы, касающиеся претензий и судебных разбирательств, которые рассматриваются в МСА 501³.

Процедуры внешнего подтверждения для целей получения аудиторских доказательств

2. В МСА 500 указано, что на степень надежности аудиторских доказательств оказывают влияние источник получения и характер доказательств, а также обстоятельства их получения⁴. В этот стандарт также включены следующие обобщения, применимые к аудиторским доказательствам⁵:
 - аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых источников за пределами организации;
 - аудиторские доказательства, полученные аудитором напрямую, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные опосредованно или на основе сделанных выводов;
 - аудиторские доказательства являются более надежными, если они оформлены в виде документов на бумажном, электронном или ином носителе.Следовательно, в зависимости от обстоятельств аудита, аудиторские доказательства в форме внешних подтверждений, полученных аудитором непосредственно от подтверждающих сторон, могут быть более надежными по сравнению с доказательствами, подготовленными самой организацией. Настоящий МСА призван помочь аудиторам в разработке и проведении процедур внешнего подтверждения для целей получения уместных и надежных аудиторских доказательств.
3. Другие МСА признают значимость внешних подтверждений в качестве аудиторских доказательств, например:
 - В МСА 330 обсуждается ответственность аудитора за разработку и реализацию общих мер по реагированию на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также за разработку и проведение дальнейших аудиторских процедур, характер, сроки и объем которых определяются на основе оцененных рисков существенного искажения на уровне

¹ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

² МСА 500 «Аудиторские доказательства».

³ МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».

⁴ МСА 500, пункт А5.

⁵ МСА 500, пункт А31.

предпосылок⁶. Кроме того, МСА 330 указывает, что независимо от оцененных рисков существенного искажения аудитор должен в отношении каждого существенного класса операций, остатка по счетам и раскрытия информации разработать и выполнить процедуры проверки по существу. Аудитор также обязан решить, необходимо ли в качестве аудиторских процедур проверки по существу выполнить процедуры внешнего подтверждения⁷.

- Согласно МСА 330, чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить⁸. С этой целью аудитор может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более уместными или надежными, или же предпринять и то, и другое. Например, аудитор может уделить больше внимания получению доказательств непосредственно от третьих лиц или получению подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников. В МСА 330 также говорится, что процедуры внешнего подтверждения могут помочь аудитору получить более надежные аудиторские доказательства, которые необходимы ему для разработки мер в ответ на значительные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок⁹.
- МСА 240 указывает, что для получения дополнительной подтверждающей информации аудитор может составлять запросы о подтверждении, которые помогут ему разработать меры по реагированию на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок¹⁰.
- В МСА 500 указано, что подтверждающая информация, полученная из источника, который является независимым по отношению к организации, например, внешних подтверждений, может повысить уровень уверенности, которую аудитор получает из доказательств, содержащихся в данных бухгалтерского учета или заявлениях руководства¹¹.

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

5. Цель аудитора при использовании процедур внешнего подтверждения состоит в том, чтобы разработать и выполнить такие процедуры для получения уместных и надежных аудиторских доказательств.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (а) внешнее подтверждение – аудиторское доказательство, полученное аудитором непосредственно от третьего лица (подтверждающей стороны) в письменной форме на бумажном, электронном или ином носителе;
 - (б) запрос о позитивном подтверждении – запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору и в котором соглашается или не соглашается с информацией, изложенной в запросе, либо предоставляет запрашиваемую информацию;
 - (в) запрос о негативном подтверждении – запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору только если не согласна с информацией, изложенной в запросе;

⁶ МСА 330, пункты 5–6.

⁷ МСА 330, пункты 18–19.

⁸ МСА 330, пункт 7(в).

⁹ МСА 330, пункт А53.

¹⁰ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт А37.

¹¹ МСА 500, пункты А8–А9.

- (d) отсутствие ответа – отсутствие ответа или полного ответа от подтверждающей стороны на запрос о позитивном подтверждении либо возврат запроса о подтверждении как не доставленного подтверждающей стороне;
- (e) расхождение – ответ, в котором содержатся различия между информацией, которую требуется подтвердить или которая содержится в данных бухгалтерского учета организации, и информацией, фактически предоставленной подтверждающей стороной.

Требования

Процедуры внешнего подтверждения

7. При выполнении процедур внешнего подтверждения аудитор обязан контролировать весь цикл подготовки запросов о внешнем подтверждении, включая:
 - (a) определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена (см. пункт А1);
 - (b) выбор соответствующей подтверждающей стороны (см. пункт А2);
 - (c) составление запросов о подтверждении. Аудитор обязан удостовериться в том, что запрос адресован соответствующему получателю и содержит информацию об отправителе, с тем чтобы ответ на запрос был направлен непосредственно аудитору, отправившему такой запрос (см. пункты А3–А6);
 - (d) отправку подтверждающей стороне запросов, в том числе повторных, если потребуется (см. пункт А7).

Отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации

8. Если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, аудитор обязан:
 - (a) потребовать от руководства объяснить причины отказа и получить аудиторские доказательства их правомерности и обоснованности (см. пункт А8);
 - (b) оценить влияние отказа руководства на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур (см. пункт А9);
 - (c) выполнить альтернативные аудиторские процедуры с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства (см. пункт А10).
9. Если аудитор придет к выводу, что отказ руководства разрешить ему направить запрос о подтверждении информации является необоснованным, или аудитору не удастся получить уместные и надежные аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур, он обязан сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, как это предусмотрено МСА 260¹². Аудитор также обязан определить последствия, которые такой отказ будет иметь для аудита и аудиторского мнения, выражаемого в порядке, предусмотренном МСА 705¹³.

Результаты выполнения процедур внешнего подтверждения

Достоверность данных в ответах на запросы о подтверждении информации

10. Если аудитор обнаружит факторы, которые заставят его усомниться в достоверности данных в ответе на запрос о подтверждении информации, с тем чтобы устранить возникшие у него сомнения, аудитор обязан получить дополнительные аудиторские доказательства (см. пункты А11–А16).
11. Если аудитор установит, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, он обязан оценить их влияние на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур (см. пункт А17).

¹² МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16.

¹³ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Отсутствие ответов

12. В каждом случае отсутствия ответа аудитор с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства обязан выполнить альтернативные аудиторские процедуры (см. пункты А18–А19).

Если ответ на запрос о позитивном подтверждении требуется для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

13. Если аудитор установил, что для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств ему необходим ответ на запрос о позитивном подтверждении, выполнение только альтернативных аудиторских процедур не обеспечит требуемых аудиторских доказательств. Если аудитор не получит такое подтверждение, он обязан определить последствия, которые отсутствие ответа будет иметь для аудита и аудиторского мнения, выражаемого в порядке, предусмотренном МСА 705 (см. пункт А20).

Расхождения

14. Аудитор обязан исследовать расхождения с целью установить, свидетельствуют ли они о наличии искажений (см. пункты А21–А22).

Негативные подтверждения

15. В отличие от запросов о позитивном подтверждении, запросы о негативном подтверждении обеспечивают менее убедительные аудиторские доказательства. В связи с этим аудитор обязуется не использовать запросы о негативном подтверждении в качестве единственной аудиторской процедуры проверки по существу для того, чтобы снизить оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок, за исключением случаев, когда выполнены все перечисленные ниже условия (см. пункт А23):

- (а) аудитор оценил риск существенного искажения как низкий и получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, относящихся к предпосылкам;
- (б) генеральная совокупность объектов, в отношении которых выполняются процедуры негативного подтверждения, состоит из большого количества незначительных по величине и одинаковых по характеру остатков по счетам, операций или условий;
- (в) ожидается, что доля расхождений будет крайне незначительной;
- (д) аудитор не располагает информацией об обстоятельствах или условиях, которые могут заставить получателей запросов о негативном подтверждении проигнорировать такие запросы.

Оценка полученных доказательств

16. Аудитор обязан установить, обеспечивают ли результаты процедур внешнего подтверждения уместные и надежные аудиторские доказательства, или же необходимо получить дополнительные аудиторские доказательства (см. пункт А24–А25).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Процедуры внешнего подтверждения

Определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена (см. пункт 7(а))

- А1. Процедуры внешнего подтверждения часто выполняются с целью подтвердить или запросить информацию об остатках по счетам и их элементах. Они также могут использоваться для подтверждения условий соглашений, договоров или операций, заключенных/совершенных между организацией и другими сторонами, или для подтверждения отсутствия отдельных условий, таких как «дополнительное соглашение».

Выбор соответствующей подтверждающей стороны (см. пункт 7(б))

- А2. Ответы на запросы о подтверждении информации обеспечивают более уместные и надежные

аудиторские доказательства, если направляются той подтверждающей стороне, которая, по мнению аудитора, располагает информацией, которую требуется подтвердить. Например, работник финансового учреждения, располагающий информацией о сделках или операциях, в отношении которых запрашивается подтверждение, может быть тем представителем финансового учреждения, у которого следует запрашивать подтверждение.

Составление запросов о подтверждении информации (см. пункт 7(c))

- A3. Форма и содержание запроса о подтверждении информации могут оказать самое непосредственное влияние на долю полученных подтверждений, а также на надежность и характер полученных аудиторских доказательств.
- A4. В число факторов, которые необходимо учитывать при составлении таких запросов, входят:
- рассматриваемые предпосылки;
 - конкретные выявленные риски существенного искажения, в том числе риски недобросовестных действий;
 - формат и представление запроса о подтверждении информации;
 - предыдущий опыт выполнения аудиторских или аналогичных заданий;
 - способ сообщения информации (с использованием бумажного, электронного или иного носителя);
 - разрешение или обращение руководства к подтверждающим сторонам с просьбой дать ответ аудитору. Подтверждающие стороны могут проявить готовность ответить на запрос о подтверждении информации только при наличии разрешения со стороны руководства;
 - способность предполагаемой подтверждающей стороны подтвердить запрашиваемую информацию или предоставить ее (например, подтвердить сумму по отдельному счету, а не итоговый остаток).
- A5. В запросе о внешнем позитивном подтверждении содержится просьба к подтверждающей стороне ответить аудитору в любом случае; ответ может представлять собой либо согласие с приведенной в запросе информацией, либо содержать запрашиваемую информацию. Считается, что ответ на запрос о позитивном подтверждении, как правило, обеспечивает надежные аудиторские доказательства. Вместе с тем, существует риск того, что подтверждающая сторона ответит на запрос о подтверждении без проверки правильности сообщаемой информации. Аудитор может снизить указанный риск, направив подтверждающей стороне запрос о позитивном подтверждении без указания суммы (или иной информации) и попросив ее самостоятельно указать сумму или предоставить иную информацию. Однако результатом рассылки такого рода запросов может стать снижение доли полученных подтверждений, поскольку поиск необходимой информации потребует от подтверждающих сторон дополнительных усилий.
- A6. Чтобы удостовериться в том, что запросы адресованы верно, до отправки необходимо проверить некоторые или все указанные в них адреса.

Отправка повторных запросов о подтверждении информации (см. пункт 7(d))

- A7. Если в течение разумного периода времени ответ на запрос о подтверждении информации получен не будет, аудитор вправе направить дополнительный запрос. Например, аудитор может направить дополнительный или повторный запрос, перепроверив точность первоначально указанного адреса.

Отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации

Обоснованность отказа руководства (см. пункт 8(a))

- A8. Отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации ограничивает объем аудиторских доказательств, которые аудитор хотел бы получить. В связи с этим аудитор обязан потребовать от руководства объяснить причины такого ограничения. Распространенной причиной отказа является наличие юридического спора или незавершенных переговоров с предполагаемой подтверждающей стороной, на исход которых может повлиять несвоевременный запрос о подтверждении информации. Аудитор обязан получить аудиторские доказательства правомерности и обоснованности причин отказа, поскольку существует риск того, что руководство может предпринимать попытки закрыть аудитору доступ к аудиторским

доказательствам, которые могут помочь последнему выявить недобросовестные действия или ошибки.

Влияние на оценку рисков существенного искажения (см. пункт 8(b))

- A9. По результатам оценки, предусмотренной пунктом 8(b), аудитор может прийти к выводу о целесообразности пересмотра оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и о внесении изменений в запланированные аудиторские процедуры в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹⁴. Например, необоснованный отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации может указывать на фактор риска недобросовестных действий, который необходимо оценить в соответствии с МСА 240¹⁵.

Альтернативные аудиторские процедуры (см. пункт 8(c))

- A10. Альтернативные аудиторские процедуры могут быть аналогичны выполняемым в случае отсутствия ответа (см. пункты A18–A19 настоящего стандарта). При выполнении таких процедур учитываются также и результаты проведенной аудитором оценки, предусмотренной в пункте 8(b) настоящего стандарта.

Результаты выполнения процедур внешнего подтверждения

Достоверность данных в ответах на запросы о подтверждении информации (см. пункт 10)

- A11. В МСА 500 указано, что даже если аудиторские доказательства были получены из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, влияющие на их надежность¹⁶. Все ответы в той или иной степени подвержены риску перехвата, изменения или недобросовестных действий. Подобные риски существуют независимо от того, в какой форме был получен ответ – на бумажном, электронном или ином носителе. Вызывать сомнения в достоверности данных, приведенных в ответе, могут следующие факторы:

- ответ был получен аудитором не напрямую или
- есть основания предполагать, что ответ получен не от первоначально указанной подтверждающей стороны.

- A12. С ответами, полученными по электронным каналам связи, например, по факсу или электронной почте, связан риск недостоверности представленных в них данных, поскольку подтверждение их происхождения и полномочий ответившего лица (респондента), а также обнаружение внесенных изменений может оказаться затруднительным. Снизить эти риски может применение аудитором и респондентом процедур, которые обеспечивают безопасную передачу ответов по электронным каналам. Если аудитор удовлетворен степенью безопасности, которую обеспечивают такие процедуры, и степенью контроля за ними, уверенность в достоверности данных, приведенных в ответах, повышается. Процедуры электронного подтверждения могут включать разнообразные методы идентификации отправителя информации в электронном формате, такие, например, как применение средств шифрования, использование электронных цифровых подписей, а также выполнение процедур проверки подлинности интернет-сайтов.

- A13. Если для координирования и подготовки ответов на запросы о подтверждении информации подтверждающая сторона привлекает какое-либо третье лицо, аудитор может выполнить процедуры, направленные на реагирование на риск того, что:

- (a) ответ может быть получен не из надлежащего источника;
- (b) респондент может не иметь полномочий отвечать на запрос;
- (c) надежность каналов передачи может быть нарушена.

- A14. МСА 500 требует от аудитора определить, следует ли изменить или дополнить процедуры, с тем чтобы устранить сомнения в достоверности информации, которая будет использоваться в качестве

¹⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 31.

¹⁵ МСА 240, пункт 24.

¹⁶ МСА 500, пункт A31.

аудиторского доказательства¹⁷. Для проверки источника информации и содержания ответа на запрос о подтверждении аудитор может связаться с подтверждающей стороной. Например, если подтверждающая сторона направляет ответ по электронной почте, с целью удостовериться в том, что ответ направила именно она, аудитор может связаться с подтверждающей стороной по телефону. Если ответ был получен аудитором не напрямую (например, из-за того, что подтверждающая сторона неверно указала получателя (организацию вместо аудитора)), аудитор может попросить подтверждающую сторону направить письменный ответ непосредственно на его имя.

- A15. Устный ответ на запрос о подтверждении информации сам по себе не удовлетворяет определению внешнего подтверждения, поскольку не является письменным ответом, направленным непосредственно аудитору. Вместе с тем, по получении устного ответа аудитор может в зависимости от обстоятельств попросить подтверждающую сторону направить письменный ответ непосредственно на его имя. Если такой ответ получен не будет, аудитор, в соответствии с пунктом 12 настоящего стандарта, обязан получить иные аудиторские доказательства, которые будут подтверждать информацию, полученную им в устном ответе.
- A16. Ответ на запрос о подтверждении информации может предусматривать ограничения на его использование, однако подобные ограничения не обязательно сделают невозможным использование такого ответа в качестве аудиторского доказательства.

Недостовверные данные в ответах на запросы о подтверждении информации (см. пункт 11)

- A17. Если аудитор придет к выводу, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, ему может потребоваться пересмотреть оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и внести соответствующие изменения в запланированные аудиторские процедуры с учетом требований МСА 315 (пересмотренного)¹⁸. Например, недостоверные данные в ответе на запрос о подтверждении информации могут означать наличие фактора риска недобросовестных действий, который необходимо оценить в соответствии с МСА 240¹⁹.

Отсутствие ответов (см. пункт 12)

- A18. Примеры альтернативных аудиторских процедур, которые аудитор может выполнить, включают:
- в отношении остатков дебиторской задолженности: проверка отдельных последующих поступлений денежных средств, документов по отгрузке и продажам, совершенным незадолго до окончания отчетного периода;
 - в отношении остатков кредиторской задолженности: проверка отдельных операций, связанных с расходованием денежных средств, или переписки с третьими лицами, а также иных документов, например, приходных товарных накладных.
- A19. На характер и объем альтернативных аудиторских процедур оказывают влияние проверяемые счета и предпосылки. Отсутствие ответа на запрос о подтверждении информации может указывать на наличие ранее не выявленного риска существенного искажения. В такой ситуации аудитору может потребоваться пересмотреть оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок и внести изменения в запланированные аудиторские процедуры с учетом требований МСА 315 (пересмотренного)²⁰. Так, например, если количество ответов на запросы о подтверждении информации меньше или, наоборот, больше ожидавшегося, это может указывать на существование ранее не выявленного фактора риска недобросовестных действий, который требуется оценить в соответствии с МСА 240²¹.

Если ответ на запрос о позитивном подтверждении требуется для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 13)

¹⁷ МСА 500, пункт 11.

¹⁸ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

¹⁹ МСА 240, пункт 24.

²⁰ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

²¹ МСА 240, пункт 24.

A20. В определенных обстоятельствах аудитор может выявить оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств по которому требуется получить ответ на запрос о позитивном подтверждении. Такого рода обстоятельства могут возникнуть, если:

- информация, подтверждающая предпосылку (предпосылки) руководства, существует только за пределами организации;
- некоторые факторы риска недобросовестных действий, такие как риск действий руководства в обход действующей системы контроля или риск сговора, в котором могут участвовать рядовой сотрудник (рядовые сотрудники) и/или руководство, не позволяют аудитору полагаться на доказательства, полученные от организации.

Расхождения (см. пункт 14)

A21. Расхождения, отмеченные в ответах на запросы о подтверждении информации, могут свидетельствовать о наличии в финансовой отчетности искажений или потенциальных искажений. При выявлении искажения аудитор, в соответствии с МСА 240, обязан оценить, указывает ли такое искажение на факт совершения недобросовестных действий²². Расхождения могут способствовать оценке качества ответов, полученных от аналогичных подтверждающих сторон или в отношении аналогичных счетов. Расхождения также могут свидетельствовать о недостатке (недостатках) в системе внутреннего контроля организации за подготовкой финансовой отчетности.

A22. Однако не во всех случаях наличие расхождений означает наличие искажений. Например, аудитор может прийти к выводу, что расхождения в ответах на запросы о подтверждении информации обусловлены сроками, методами расчетов или техническими ошибками в организации процедур внешнего подтверждения.

Негативные подтверждения (см. пункт 15)

A23. Отсутствие ответа на запрос о негативном подтверждении не является явным подтверждением того, что соответствующая подтверждающая сторона получила запрос о подтверждении информации или что точность информации, содержащейся в таком запросе, была проверена. Следовательно, отсутствие ответа от подтверждающей стороны на запрос о негативном подтверждении обеспечивает значительно менее убедительные аудиторские доказательства по сравнению с ответом на запрос о позитивном подтверждении. Вероятность получения ответов может возрасти, если подтверждающие стороны не согласны с приведенной в запросах информацией, поскольку считают, что она занижает фактические результаты, и снизиться, когда такая информация завышает их. Например, вероятность получения ответов от владельцев депозитных счетов в банках будет выше, если они сочтут, что в запросе о подтверждении информации величина остатка по счету занижена, но может быть ниже, если, по их мнению, величина остатка завышена. Таким образом, отправка владельцам депозитных счетов в банках запросов о негативном подтверждении может оказаться действительно полезной при рассмотрении вопроса о том, занижены ли остатки, но оказаться совершенно неэффективной, если аудитор стремится получить доказательства их завышения.

Оценка полученных доказательств (см. пункт 16)

A24. При оценке результатов отдельных запросов о внешнем подтверждении аудитор может классифицировать их по следующим категориям:

- (a) ответ от запланированной подтверждающей стороны, в котором она выражает согласие с информацией, изложенной в запросе о подтверждении, или приводит запрашиваемую информацию, в которой отсутствуют какие-либо расхождения;
- (b) информация, приведенная в ответе, рассматривается как недостоверная;
- (c) ответ отсутствует;
- (d) ответ содержит расхождение.

A25. Подготовленная аудитором оценка, при условии что она учитывается вместе с результатами выполнения иных аудиторских процедур, может помочь аудитору сделать вывод о том, были ли

²² МСА 240, пункт 35.

получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, или же требуется получить дополнительные аудиторские доказательства, как это предусмотрено МСА 330²³.

²³ МСА 330, пункты 26–27.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 520 «АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ»

Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в отношении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу («аналитические процедуры проверки по существу»). Кроме того, данный стандарт регламентирует обязанность аудитора по проведению аналитических процедур ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно финансовой отчетности. МСА 315 (пересмотренный)¹ посвящен проведению аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков. МСА 330 содержит требования и указания относительно характера, сроков и объема аудиторских процедур, проводимых в отношении оцененных рисков; к числу таких аудиторских процедур могут относиться аналитические процедуры проверки по существу.²

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;
 - (b) разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации.

Определение

4. Для целей Международных стандартов аудита термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями (см. пункты А1–А3).

Требования

Аналитические процедуры проверки по существу

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 6.

² МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 6 и 18.

5. При разработке и проведении аналитических процедур проверки по существу (отдельно или в совокупности с детальными тестами) в качестве процедур проверки по существу в соответствии с МСА 330³ аудитор обязан (см. пункты А4–А5):
- (a) определить пригодность тех или иных аналитических процедур проверки по существу для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальными тестов, при их наличии, в отношении данных предпосылок (см. пункты А6–А11);
 - (b) оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам, с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее подготовкой (см. пункты А12–А14);
 - (c) сформировать ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценить, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности (см. пункт А15);
 - (d) определить расхождение между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования, предусматриваемого пунктом 7 (см. пункт А16).

Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода

6. Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора (см. пункты А17–А19).

Исследование результатов проведения аналитических процедур

7. Если в результате проведения аналитических процедур на основании настоящего МСА выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:
- (a) направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам;
 - (b) проведение иных аудиторских процедур, которые требуются в данных обстоятельствах (см. пункты А20–А21).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение аналитических процедур (см. пункт 4)

- А1. Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:
- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
 - с ожидаемыми результатами деятельности организации, например, бюджетами или прогнозами, или с ожиданиями аудитора, например, относительно амортизации;
 - с аналогичной отраслевой информацией, например, сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.
- А2. Аналитические процедуры также предусматривают изучение, среди прочего, следующих соотношений:
- между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации, например, процентные показатели валовой прибыли;

³ МСА 330, пункт 18.

- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, соотношение расходов по фонду заработной платы и количества сотрудников.

A3. Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы – от простого сопоставления до комплексного анализа с применением передовых статистических методик. Аналитические процедуры могут быть проведены в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации.

Аналитические процедуры проверки по существу (см. пункт 5)

- A4. Проводимыми аудитором процедурами проверки по существу на уровне предпосылок могут быть детальные тесты, аналитические процедуры проверки по существу или их сочетание. Решение о выборе конкретных аудиторских процедур, в том числе о целесообразности проведения аналитических процедур проверки по существу, должно быть основано на суждении аудитора о предполагаемой результативности и эффективности доступных аудиторских процедур, направленных на снижение аудиторского риска на уровне предпосылок до приемлемо низкого уровня.
- A5. Аудитор может направить в адрес руководства запрос относительно доступности и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур проверки по существу, и результатов проведения организацией таких аналитических процедур. Использование аналитических данных, подготовленных руководством, может оказаться целесообразно при условии, что аудитор удовлетворен надлежащей подготовкой этих данных.

Соответствие тех или иных аналитических процедур определенным предпосылкам (см. пункт 5(a))

- A6. В целом аналитические процедуры проверки по существу чаще всего проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию. Применимость планируемых аналитических процедур основана на том ожидании, что взаимосвязь между данными существует и будет существовать при отсутствии условий, свидетельствующих об обратном. Вместе с тем целесообразность проведения той или иной аналитической процедуры будет зависеть от оценки аудитором эффективности выявления им искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.
- A7. В ряде случаев эффективной аналитической процедурой может стать даже несложная прогнозная модель. Например, если в организации работает известное количество сотрудников с фиксированными ставками оплаты труда в течение всего отчетного периода, то аудитор может использовать эти данные для оценки – с высокой степенью точности – совокупных расходов по заработной плате за данный период и тем самым предоставить аудиторские доказательства по существенной статье финансовой отчетности и снизить необходимость выполнения детальных тестов по заработной плате. Довольно высока эффективность использования в рамках аналитических процедур проверки по существу широко распространенных коэффициентов торговых операций (например, показателя рентабельности по различным видам розничных организаций), которые доказывают обоснованность сумм, отраженных в учете.
- A8. Степень уверенности варьируется в зависимости от вида проводимых аналитических процедур. Например, аналитические процедуры путем прогноза совокупного дохода от аренды многоквартирного здания с учетом ставок аренды, количества квартир и вакантных площадей могут обеспечить получение убедительных доказательств и устранить необходимость проведения дополнительных проверок с использованием детальных тестов при условии достаточного подтверждения надежности используемых при построении такого прогноза данных. Процедура расчета и сопоставления процентных показателей валовой прибыли для целей подтверждения показателей выручки характеризуется меньшей убедительностью доказательств, но может стать полезным дополнением к другим аудиторским процедурам.
- A9. Решение о целесообразности тех или иных аналитических процедур проверки по существу обусловлено характером предпосылки и оценкой аудитором риска существенного искажения. Например, если средства контроля за процессами обработки заказов на продукцию являются недостаточно эффективными, то в отношении предпосылок, связанных с дебиторской задолженностью, аудитор может в большей степени полагаться на детальные тесты, чем на аналитические процедуры проверки по существу.

- A10. Те или иные аналитические процедуры проверки по существу могут быть также целесообразны, когда такие процедуры проводятся по той же предпосылке, что и детальные тесты. Например, при получении аудиторских доказательств относительно предпосылки оценки остатков дебиторской задолженности аудитор может провести аналитические процедуры в отношении классификации счетов заказчиков по срокам их оплаты в дополнение к детальным тестам последующих поступлений денежных средств для установления вероятности погашения дебиторской задолженности.

Особенности организаций государственного сектора

- A11. Соотношения между отдельными статьями финансовой отчетности, традиционно учитываемые при аудите коммерческих организаций, не всегда применимы при аудите государственных учреждений или иных некоммерческих организаций государственного сектора; например, во многих государственных учреждениях прямая взаимосвязь между выручкой и расходами практически отсутствует. Поскольку расходы на приобретение активов могут не капитализироваться, может отсутствовать зависимость между расходами на приобретение запасов и основных средств, с одной стороны, и суммой активов, отраженной в финансовой отчетности, с другой стороны. Также в государственном секторе могут отсутствовать отраслевые данные или статистика для целей сравнения. Вместе с тем могут быть полезны данные по другим соотношениям, например, расхождения в стоимости строительства дорог из расчета за один километр или расхождения между количеством приобретенных и списанных транспортных средств.

Надежность данных (см. пункт 5(b))

- A12. На степень надежности данных оказывают влияние источник и характер таких данных, а также обстоятельства их получения. Следовательно, при решении вопроса о надежности данных для целей разработки аналитических процедур проверки по существу необходимо учитывать следующие факторы:
- (a) источник имеющейся информации – например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации⁴;
 - (b) сопоставимость имеющейся информации – например, данные об организации, которая производит и реализует специализированную продукцию, необходимо дополнить всесторонними отраслевыми данными в целях сопоставления этих двух категорий информации;
 - (c) характер и уместность имеющейся информации – например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты с ориентиром на ожидаемые результаты или на поставленные цели;
 - (d) средства контроля за подготовкой информации, которые предназначены для обеспечения ее полноты, точности и действительности – например, контроль за подготовкой, проверкой состояния и ведением бюджетов.
- A13. Аудитор может рассмотреть возможность тестирования операционной эффективности средств контроля, если такие имеются, за подготовкой информации организации, используемой аудитором при проведении аналитических процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски. Если такие средства контроля эффективны, то, как правило, возрастает уверенность аудитора в надежности информации и, следовательно, в результатах проведения аналитических процедур по существу. Часто операционная эффективность средств контроля за нефинансовой информацией может быть протестирована в сочетании с другими видами тестов средств контроля. Например, при внедрении средств контроля за обработкой счетов на продажу организация может использовать средства контроля за учетом единиц реализуемой продукции. В таких обстоятельствах аудитор может использовать операционную эффективность средств контроля за учетом натуральных единиц продаж в сочетании с тестами операционной эффективности средств контроля за обработкой счетов на реализуемую продукцию. В качестве альтернативного варианта аудитор может учесть, проходила ли данная информация аудиторские тесты. МСА 500 устанавливает требования и содержит указания по определению аудиторских процедур,

⁴ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт A31.

проводимых в отношении информации, используемой для аналитических процедур проверки по существу⁵.

- A14. Вопросы, изложенные в пунктах A12(a)–A12(d), являются уместными независимо от того, проводит ли аудитор аналитические процедуры проверки по существу в отношении финансовой отчетности организации по состоянию на конец периода или на промежуточную дату и планирует ли он проводить аналитические процедуры проверки по существу за оставшийся период. МСА 330 устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату⁶.

Оценка того, достаточно ли точно сформировано ожидание (см. пункт 5(c))

- A15. К числу вопросов, имеющих отношение к оценке аудитором того, может ли быть сформировано ожидание, которое было бы достаточно точным для выявления искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности, относятся следующие:
- степень точности прогнозирования ожидаемых результатов проведения аналитических процедур проверки по существу – например, аудитор может предполагать более высокую степень непротиворечивости при сопоставлении данных по валовой прибыли за разные периоды по сравнению такими необязательными расходами, как расходы на НИОКР или рекламу;
 - возможность дезагрегирования информации – например, аналитические процедуры проверки по существу могут быть более эффективными в случае их применения к финансовой информации по отдельным составляющим операций или к финансовой отчетности, составленной по компонентам деятельности диверсифицированной организации, нежели при применении таких процедур к финансовой отчетности организации в целом;
 - доступность информации, как финансовой, так и нефинансовой, – например, при разработке аналитических процедур проверки по существу аудитор может рассмотреть доступность финансовой информации (такой как бюджеты и прогнозы) и нефинансовой информации (такой как количество единиц произведенной или реализованной продукции). Если такая информация доступна, то аудитор также может оценить степень ее надежности (см. пункты A12–A13 выше).

Приемлемое расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями (см. пункт 5(d))

- A16. Решение аудитора в отношении приемлемого отклонения от ожидаемых показателей без проведения дополнительного исследования зависит от существенности⁷ и соответствия требуемому уровню уверенности с учетом возможности того, что искажение само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности. Согласно МСА 330, чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить⁸. Следовательно, по мере увеличения оцененного риска уменьшается приемлемое расхождение без проведения дополнительного исследования, что позволяет обеспечить требуемый уровень убедительности доказательств⁹.

Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода (см. пункт 6)

- A17. Выводы, основанные на результатах аналитических процедур, разработанных и проведенных в соответствии с пунктом 6, призваны подтвердить выводы, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности. Это способствует формированию аудитором обоснованных выводов, на которых будет основано его мнение.

⁵ МСА 500, пункт 10.

⁶ МСА 330, пункты 22–23.

⁷ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт A13.

⁸ МСА 330, пункт 7(b).

⁹ МСА 330, пункт A19.

- A18. Результаты таких аналитических процедур могут выявить ранее не выявленный риск существенного искажения. В таких случаях МСА 315 (пересмотренный) предусматривает требование по пересмотру аудитором своей оценки рисков существенного искажения и внесению соответствующих изменений в дальнейшие запланированные аудиторские процедуры¹⁰.
- A19. Аналитические процедуры, проведенные в соответствии с пунктом 6, могут быть аналогичны процедурам, которые применялись бы в качестве процедур оценки рисков.

Исследование результатов аналитических процедур (см. пункт 7)

- A20. Аудиторские доказательства, имеющие отношение к ответам руководства, могут быть получены путем оценки таких ответов с учетом понимания аудитором деятельности организации и ее окружения и других аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита.
- A21. Потребность проведения иных аудиторских процедур может возникнуть, если, например, руководство не способно предоставить требуемое разъяснение или если разъяснение, вместе с полученными аудиторскими доказательствами, имеющими отношение к ответу руководства, не считается надлежащим.

¹⁰ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 530 «АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»

Международный стандарт аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) применяется в случаях, когда аудитор принял решение в ходе выполнения аудиторских процедур использовать аудиторскую выборку. В нем рассматриваются вопросы использования аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также при оценке результатов аудиторской выборки.
2. Настоящий МСА дополняет МСА 500¹, в котором установлены обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, направленных на получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые позволят ему сделать обоснованные выводы для последующего выражения аудиторского мнения. В МСА 500 содержатся указания в отношении имеющихся в распоряжении аудитора способов отбора элементов для тестирования, одним из которых является аудиторская выборка.

Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

4. Целью аудитора при использовании аудиторской выборки состоит в том, чтобы обеспечить разумную основу для формирования выводов о генеральной совокупности, из которой делалась случайная выборка.

Определения

5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) аудиторская выборка (выборка) – применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы все элементы выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности;
 - (b) генеральная совокупность – полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы;
 - (c) риск выборки – риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась

¹ МСА 500 «Аудиторские доказательства».

ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов в случае тестирования средств контроля:

- (i) вывод о том, что такие средства контроля более эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение отсутствует, в то время как на самом деле оно есть. Данный вид ошибочных выводов представляет для аудитора наибольшую проблему, так как он влияет на результативность аудита и с ним связана более высокая вероятность того, что аудитор выразит некорректное мнение;
 - (ii) вывод о том, что такие средства контроля менее эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение есть, в то время как на самом деле оно отсутствует. Данный вид ошибочных выводов влияет на эффективность аудита, поскольку для того, чтобы установить некорректность первоначальных выводов, необходимо выполнить дополнительный объем работ;
- (d) риск, не связанный с выборкой – риск того, что аудитор сделает ошибочный вывод по любой причине, не связанной с риском выборки (см. пункт А1);
 - (e) аномалия – искажение или отклонение, которое формально не является подтверждением наличия искажений или отклонений в генеральной совокупности;
 - (f) элемент выборки – отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность (см. пункт А2);
 - (g) статистическая выборка – метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:
 - (i) случайный отбор элементов выборки;
 - (ii) использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.
 Подход к выборке, которому не присущи характеристики (i) и (ii), считается нестатистической выборкой;
 - (h) стратификация – процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками (часто это денежная стоимость);
 - (i) допустимое искажение – установленная аудитором денежная величина, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором денежную величину (см. пункт А3);
 - (j) допустимая норма отклонения – установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором норму.

Требования

Подход к выборке, ее объем и отбор элементов для тестирования

6. При формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка (см. пункты А4–А9).
7. Аудитор обязан определить объем выборки, который будет достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня (см. пункты А10–А11).
8. Аудитор обязан производить отбор элементов для выборки таким образом, чтобы возможность быть отобраным была у каждого элемента выборки в генеральной совокупности (см. пункты А12–А13).

Выполнение аудиторских процедур

9. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, которые соответствуют цели аудита, в отношении каждого отобранного элемента.
10. Если аудиторская процедура не может быть применена к отобранному элементу, аудитор обязан применить ее к элементу, заменяющему первоначально отобранный (см. пункт А14).
11. Если аудитор не может применить разработанные или подходящие альтернативные аудиторские процедуры к отобранному элементу, он обязан рассматривать такой элемент как отклонение от рассматриваемого средства контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение в случае детального тестирования (см. пункты А15–А16).

Характер и причины отклонений и искажений

12. Аудитор обязан тщательно исследовать характер и причину каждого выявленного отклонения или искажения, а также оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и другие области аудита (см. пункт А17).
13. В исключительно редких случаях, когда аудитор рассматривает обнаруженное в выборке искажение или отклонение как аномалию, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для всей генеральной совокупности. Для обеспечения такой степени уверенности аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят ему получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальную часть генеральной совокупности.

Экстраполяция искажений

14. При проведении детального тестирования аудитор обязан экстраполировать искажения, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность (см. пункты А18–А20).

Оценка результатов аудиторской выборки

15. Аудитор обязан оценить:
 - (а) каковы результаты выборки (см. пункты А21–А22);
 - (б) обеспечило ли использование аудиторской выборки достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности (см. пункт А23).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определения

Риск, не связанный с выборкой (см. пункт 5(d))

- А1. Примеры риска, не связанного с выборкой, включают использование неподходящих аудиторских процедур или неверную интерпретацию аудиторских доказательств и неспособность распознать искажение или отклонение.

Элемент выборки (см. пункт 5(f))

- А2. Элементами выборки могут быть физические элементы (например, чеки, указанные в бланке вноса депозита, кредитные записи в банковских выписках, счета-фактуры или остатки по счетам дебиторской задолженности) или денежные единицы.

Допустимое искажение (см. пункт 5(i))

- А3. При формировании выборки аудитор определяет допустимое искажение с целью снизить риск того, что искажения, не являющиеся существенными в отдельности, в совокупности могут привести к существенному искажению финансовой отчетности, и определить пределы возможных невыявленных искажений. Допустимое искажение подразумевает применение существенности для выполнения аудиторских процедур, определение которой приводится в МСА 320², к конкретной процедуре формирования выборки. Допустимое искажение может

² МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 9.

иметь такую же или меньшую величину по сравнению с уровнем существенности для выполнения аудиторских процедур.

Подход к выборке, ее объем и отбор элементов для тестирования

Подход к выборке (см. пункт 6)

- A4. Аудиторская выборка дает аудитору возможность получить и оценить аудиторские доказательства, касающиеся отдельных характеристик отобранных элементов, чтобы сделать или помочь сделать вывод о генеральной совокупности, из элементов которой выборка формируется. Аудиторская выборка может осуществляться с использованием методов формирования нестатистической либо статистической выборки.
- A5. При формировании аудиторской выборки аудитор учитывает конкретную цель, которой требуется достичь, и определяет состав аудиторских процедур, которые наилучшим образом обеспечат ее достижение. Анализ характера аудиторских доказательств, которые необходимо получить, и возможных условий для возникновения отклонения или искажения или иных характеристик, связанных с такими аудиторскими доказательствами, поможет аудитору в определении того, что составляет отклонение или искажение и какую генеральную совокупность использовать для формирования выборки. Согласно требованиям пункта 10 МСА 500, в ходе формирования аудиторской выборки аудитор выполняет аудиторские процедуры для целей получения доказательства того, что генеральная совокупность, из которой формируется такая аудиторская выборка, является полной.
- A6. Анализ аудитором цели выполнения аудиторской процедуры, предусмотренный пунктом 6 настоящего стандарта, подразумевает получение точного понимания того, что именно составляет отклонение или искажение, чтобы включить в оценку отклонения или экстраполированного искажения все (и только те) условия, которые являются применимыми для целей аудиторской процедуры. Например, при проведении детального тестирования в отношении дебиторской задолженности, такого как подтверждение, платежи, произведенные заказчиком до даты подтверждения, но полученные клиентом вскоре после этой даты, не рассматриваются как искажение. Ошибочно сделанная запись по счету одного контрагента вместо другого, не влияет на общую величину остатка дебиторской задолженности. Таким образом, рассматривать указанный факт при оценке результатов выборки в качестве искажения в рамках данной конкретной аудиторской процедуры может быть нецелесообразно даже несмотря на то, что он может оказывать существенное влияние на другие области аудита, такие как оценка риска недобросовестных действий или достаточность резерва по сомнительным долгам.
- A7. При изучении характеристик генеральной совокупности для целей тестирования средств контроля аудитор оценивает ожидаемую норму отклонения, исходя из своего понимания соответствующих средств контроля или результатов проверки некоторого количества элементов генеральной совокупности. Цель данной оценки состоит в формировании аудиторской выборки и определении ее объема. Например, если ожидаемая норма отклонения представляется неприемлемо высокой, аудитор обычно принимает решение об отказе от проведения тестирования средств контроля. При выполнении детального тестирования аудитор также оценивает ожидаемое искажение в генеральной совокупности. Если ожидаемое искажение представляется значительным, при проведении детального тестирования могут оказаться целесообразными проверка всех элементов генеральной совокупности или использование выборки большого объема.
- A8. При изучении характеристик генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка, аудитор может прийти к выводу о целесообразности стратификации или выборки, взвешенной по стоимости. Более подробно вопросы стратификации и выборки, взвешенной по стоимости, рассматриваются в Приложении 1.
- A9. Решение о том, какой метод формирования выборки использовать – статистический или нестатистический, – принимается на основании суждения аудитора, при этом объем выборки не является тем критерием, на основании которого следует делать выбор в пользу конкретного метода.

Объем выборки (см. пункт 7)

- A10. Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки.

A11. Объем выборки можно определить при помощи статистической формулы или на основании профессионального суждения. В Приложениях 2 и 3 рассматривается влияние, которое различные факторы обычно оказывают на определение объема выборки. В одинаковых обстоятельствах влияние на объем выборки факторов, подобных перечисленным в Приложениях 2 и 3, будет одинаковым независимо от того, какой метод формирования выборки – статистический или нестатистический – был в итоге выбран.

Отбор элементов для тестирования (см. пункт 8)

A12. При использовании метода статистической выборки отбор элементов выборки производится таким образом, чтобы по каждому элементу имелась известная вероятность включения в выборку. При использовании метода нестатистической выборки для отбора элементов выборки используется профессиональное суждение. Учитывая, что цель выборки – дать аудитору достаточные основания для подготовки выводов о генеральной совокупности, из которой отбираются элементы выборки, важно, чтобы для устранения необъективности аудитор сформировал репрезентативную выборку путем отбора элементов, характеристики которых типичны для генеральной совокупности.

A13. Основными методами, используемыми при отборе элементов, являются случайный отбор, систематический отбор и произвольный отбор. Каждый из перечисленных методов рассматривается в Приложении 4.

Выполнение аудиторских процедур (см. пункты 10–11)

A14. Примером обстоятельств, когда возникает необходимость в выполнении процедуры в отношении элемента, заменяющего первоначально отобранный, является ситуация, когда при тестировании для целей получения доказательств авторизации платежа отбирается аннулированный чек. Если аудитор удостоверился в том, что чек был аннулирован надлежащим образом и не представляет собой отклонения, аудитор проверяет заменивший его элемент, который был отобран в надлежащем порядке.

A15. Примером обстоятельств, когда аудитор не может применить разработанные аудиторские процедуры к отобранному элементу, является ситуация, когда документы, относящиеся к такому элементу, утеряны.

A16. В отсутствие ответа на запрос об обязательном подтверждении примером подходящей альтернативной процедуры может являться проверка последующих поступлений денежных средств с подтверждением их источника и остатков задолженности, по которым проводятся расчеты.

Характер и причины отклонений и искажений (см. пункт 12)

A17. При анализе выявленных отклонений и искажений аудитор может отметить, что многие из них имеют общие характеристики, например, тип операции, местонахождение, ассортимент продуктов или период. В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, обладающие общими характеристиками, и распространить на них аудиторские процедуры. Кроме того, такие отклонения или искажения могут быть умышленными и могут указывать на возможность недобросовестных действий.

Экстраполяция искажений (см. пункт 14)

A18. Чтобы получить более общее представление о масштабах искажений, аудитор обязан экстраполировать искажения на всю генеральную совокупность, однако для определения величины искажения, которую необходимо отразить, этого может оказаться недостаточно.

A19. Если будет установлено, что искажение представляет собой аномалию, его можно исключить из экстраполяции искажений на генеральную совокупность. При этом при экстраполяции искажений, не представляющих собой аномалии, необходимо учитывать влияние всех вышеуказанных искажений в случае, если они не будут устранены.

A20. При выполнении тестирования средств контроля явная необходимость в экстраполяции отклонений отсутствует, поскольку норма отклонения в выборке также представляет собой норму отклонения, экстраполированную на всю генеральную совокупность. В МСА 330³

³ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 17.

приводятся указания на случай выявления отклонений от средств контроля, на которые аудитор планирует опираться.

Оценка результатов аудиторской выборки (см. пункт 15)

- A21. При выполнении тестирования средств контроля неожиданно высокая норма отклонения в выборке может привести к повышению оцененного риска существенного искажения, за исключением случаев, когда получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку. При выполнении детального тестирования, если нет дополнительных аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения, неожиданно высокая величина искажения в выборке может привести аудитора к выводу о наличии существенного искажения в классе операций или остатке по счету.
- A22. При проведении детального тестирования экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией (при наличии такового), представляет собой наилучшую аудиторскую оценку искажения в генеральной совокупности. Если экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией (при наличии такового), превышают допустимое искажение, выборка не дает достаточных оснований для подготовки выводов о протестированной генеральной совокупности. Чем ближе экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией, к допустимому искажению, тем выше вероятность того, что фактическое искажение в генеральной совокупности может превысить допустимое. Также, если экстраполированное искажение превышает ожидавшееся аудитором искажение, которое использовалось для определения объема выборки, аудитор может прийти к выводу о существовании неприемлемого риска выборки, то есть о том, что фактическое искажение в генеральной совокупности превышает допустимое. Анализ результатов других аудиторских процедур поможет аудитору оценить риск того, что фактическое искажение в генеральной совокупности превышает допустимое; получение дополнительных аудиторских доказательств может снизить данный риск.
- A23. Если аудитор пришел к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности, он может:
- потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;
 - пересмотреть характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур с целью наилучшим образом обеспечить получение необходимого уровня уверенности. Например, при проведении тестирования средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, проверить альтернативные средства контроля или внести изменения в соответствующие процедуры проверки по существу.

Приложение 1

(см. пункт А8)

Стратификация и выборка, взвешенная по стоимости

При изучении характеристик генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка, аудитор может прийти к выводу о целесообразности стратификации или выборки, взвешенной по стоимости. В данном Приложении приводятся указания для аудитора по вопросам использования методов стратификации и выборки, взвешенной по стоимости.

Стратификация

1. Эффективность аудита может стать более высокой, если аудитор стратифицирует генеральную совокупность, разделив ее на самостоятельные подмножества с характеристиками, по которым их можно идентифицировать. Цель стратификации – снизить вариативность элементов в каждом подмножестве и тем самым уменьшить объем выборки без увеличения риска выборки.
2. При выполнении детального тестирования генеральная совокупность часто стратифицируется по признаку денежной стоимости. Это позволяет аудитору сосредоточиться на элементах с более высокой стоимостью, поскольку именно в них могут содержаться потенциально максимальные искажения с точки зрения завышения стоимости. Генеральную совокупность также можно стратифицировать по какой-либо конкретной характеристике, которая указывает на более высокий риск искажения (например, при тестировании резерва по сомнительным долгам в ходе оценки дебиторской задолженности остатки можно стратифицировать по срокам возникновения).
3. Результаты аудиторских процедур, применявшихся к выборке элементов того или иного подмножества, можно экстраполировать только на элементы, составляющие данное подмножество. Для подготовки вывода о генеральной совокупности в целом аудитору потребуется проанализировать риск существенного искажения по отношению ко всем другим подмножествам, из которых состоит генеральная совокупность. Например, на 20% элементов генеральной совокупности может приходиться до 90% всей величины остатка по счетам. Аудитор может принять решение проверить выборку, которую эти элементы формируют. Он оценивает результаты этой выборки и делает вывод относительно 90% величины отдельно от оставшихся 10% (в отношении которых могут быть сформированы дополнительные выборки или использованы иные способы сбора аудиторских доказательств или которые могут рассматриваться как несущественные).
4. Если тот или иной класс операций или остаток по счетам были разделены на подмножества, искажение экстраполируется на каждое такое подмножество в отдельности. После этого при оценке возможного влияния искажений на весь класс операций или весь остаток по счету искажения, экстраполированные на каждое подмножество, суммируются.

Выборка, взвешенная по стоимости

5. При выполнении детального тестирования может оказаться целесообразным определить отдельные денежные единицы, составляющие генеральную совокупность, как элементы выборки. Отобрав из генеральной совокупности конкретные денежные единицы, например, остатки дебиторской задолженности, аудитор затем может проверить конкретные элементы, например, отдельные остатки, содержащие указанные денежные единицы. Одно из преимуществ данного подхода к определению элемента выборки заключается в том, что аудитор сосредотачивается на элементах с более высокой стоимостью, поскольку вероятность их включения в выборку выше, а это дает возможность формировать выборки меньшего объема. Этот подход можно использовать при систематическом методе формирования выборки (см. Приложение 4), однако наибольшую эффективность он демонстрирует, при использовании метода случайного отбора элементов.

Приложение 2

(см. пункт A11)

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для тестирования средств контроля. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять характер или сроки тестирования средств контроля или каким-либо иным образом менять подход к проведению процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
1. Увеличение степени, в какой оцененный аудитором риск учитывает соответствующие средства контроля	Увеличение	Чем больше аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля, тем более низким будет оцененный аудитором риск существенного искажения и тем больше должен быть объем выборки. В тех случаях, когда оцененный аудитором риск существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидания относительно операционной эффективности средств контроля, аудитор обязан выполнить тестирование средств контроля. При прочих равных условиях чем больше при оценке риска аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля, тем больше должен быть объем выполняемого аудитором тестирования средств контроля (следовательно, увеличивается и объем выборки).
2. Увеличение допустимой нормы отклонения	Уменьшение	Чем ниже допустимая норма отклонения, тем больше должен быть объем выборки.
3. Увеличение ожидаемой нормы отклонения в тестируемой генеральной совокупности	Увеличение	Чем выше ожидаемая норма отклонения, тем больше должен быть объем выборки, чтобы у аудитора была возможность обоснованно оценить фактическую норму отклонения. В число факторов, которые аудитор обязан учесть при рассмотрении ожидаемой нормы отклонения, входят понимание деятельности (в частности, процедуры оценки рисков, выполняемые для получения понимания о системе внутреннего контроля), изменения в кадровом составе или системе внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, выполненных в прошлых периодах, и результаты выполнения прочих аудиторских процедур. Как правило, высокие ожидаемые нормы отклонений от средств контроля обеспечивают лишь незначительное снижение оцененного риска существенного искажения (если снижение вообще возможно).
4. Увеличение уровня необходимой аудитору уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не	Увеличение	Чем выше уровень необходимой аудитору уверенности в том, что результаты выборки подтверждают фактическое наличие отклонения в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки.

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
превышает допустимую.		
5. Увеличение количества элементов выборки в генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние	При больших генеральных совокупностях фактический объем генеральной совокупности оказывает незначительное влияние (либо вообще не оказывает никакого влияния) на объем выборки. Однако при малых генеральных совокупностях аудиторская выборка может оказаться не такой эффективной, как альтернативные способы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Приложение 3

(см. пункт A11)

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для детального тестирования по существу

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для детального тестирования. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять подход к детальному тестированию или каким-либо иным образом менять характер или сроки выполнения процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
1. Увеличение оцененного аудитором риска существенного искажения	Увеличение	Чем выше оцененный аудитором риск существенного искажения, тем больше должен быть объем выборки. На оценку аудитором риска существенного искажения влияют неотъемлемый риск и риск средств контроля. Например, если аудитор не проводит тестирование средств контроля, процедура оценки рисков операционной эффективности системы внутреннего контроля не сможет снизить степень оцененного аудитором риска в отношении конкретной предпосылки. Поэтому для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитору необходимо обеспечить низкий риск необнаружения, для чего он будет в большей степени полагаться на процедуры проверки по существу. Чем больше объем аудиторских доказательств, полученных по результатам детального тестирования (то есть чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем выборки.
2. Увеличение объема используемых иных процедур проверки по существу в отношении одной и той же предпосылки	Уменьшение	Чем больше аудитор полагается на иные процедуры проверки по существу (детальное тестирование или аналитические процедуры проверки по существу) в отношении конкретной генеральной совокупности с целью снизить до приемлемо низкого уровня риск необнаружения, тем меньшую степень уверенности аудитору потребуется получить от выборки и тем меньше может быть ее объем.
3. Увеличение уровня необходимой аудитору уверенности в том, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает допустимое	Увеличение	Чем выше уровень необходимой аудитору уверенности в том, что результаты выборки подтверждают фактическое искажение в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки.
4. Увеличение допустимого искажения	Уменьшение	Чем ниже допустимое искажение, тем больше должен быть объем выборки.
5. Увеличение суммы искажения, которую	Увеличение	Чем выше сумма искажения, которую аудитор ожидает обнаружить в генеральной совокупности, тем больше

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
аудитор ожидает обнаружить в генеральной совокупности		должен быть объем выборки, чтобы обоснованно оценить фактическую сумму искажения в генеральной совокупности. В число факторов, которые аудитор обязан учесть при рассмотрении ожидаемой суммы искажения, входят: уровень субъективности при определении стоимости элементов; результаты выполнения процедур оценки рисков; тестирование средств контроля, аудиторских процедур, проведенных в прошлых периодах; результаты выполнения прочих процедур проверки по существу.
ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
6. Стратификация генеральной совокупности (при необходимости)	Уменьшение	При наличии широкого диапазона (вариативности) денежных значений элементов генеральной совокупности может оказаться целесообразным провести стратификацию генеральной совокупности. Если генеральную совокупность можно стратифицировать надлежащим образом, суммарный объем выборок из нескольких подмножеств, как правило, будет меньше объема выборки, который потребовался бы для получения того или иного уровня риска выборки в том случае, если бы из всей генеральной совокупности формировалась только одна выборка.
7. Количество элементов выборки в генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние	При больших генеральных совокупностях фактический объем генеральной совокупности оказывает незначительное влияние (либо вообще не оказывает никакого влияния) на объем выборки. Таким образом, при малых генеральных совокупностях аудиторская выборка зачастую оказывается не такой эффективной, как альтернативные способы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. (Вместе с тем при использовании монетарной выборки увеличение денежной стоимости генеральной совокупности увеличивает также и объем выборки, за исключением случаев, когда такое увеличение компенсируется пропорциональным увеличением существенности для финансовой отчетности в целом и, если применимо, уровня или уровней существенности для конкретных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.)

Приложение 4

(см. пункт A13)

Методы отбора элементов выборки

Существует большое количество методов отбора элементов для формирования выборок. Наиболее часто используемыми методами являются следующие:

- (a) Случайный отбор (проводится с использованием генераторов случайных чисел, например, таблиц случайных чисел).
- (b) Систематический отбор, при котором количество элементов выборки в генеральной совокупности делится на объем выборки с целью получить интервал выборки, например, 50; после определения начального элемента из первых 50 далее отбирается каждый 50-й элемент совокупности. Начальная точка может быть определена произвольным образом, но вероятность того, что выборка будет действительно случайной, повышается, если при ее формировании используются компьютерный генератор случайных чисел или таблицы случайных чисел. При использовании систематического отбора аудитор необходимо установить, что структура элементов выборки, составляющих генеральную совокупность, не приведет к тому, что интервал выборки будет соответствовать той или иной конкретной схеме в генеральной совокупности.
- (c) Монетарная выборка – вид выборки объектов, взвешенных по стоимости (см. Приложение 1), в рамках которого объем выборки, порядок отбора элементов и оценка позволяют сделать вывод в денежном выражении.
- (d) Произвольный отбор, при котором аудитор формирует выборку без применения какого-либо структурированного подхода. Несмотря на отсутствие структурированного подхода, аудитору, тем не менее, следует избегать умышленной предвзятости или предсказуемости (например, избегать выбирать элементы, местонахождение которых трудно установить, или всегда выбирать или, наоборот, избегать выбирать первую или последнюю запись на странице) и пытаться обеспечить вероятность попадания в выборку каждого элемента генеральной совокупности. При использовании статистической выборки беспорядочный отбор представляется нецелесообразным.
- (e) Блочный отбор подразумевает отбор из генеральной совокупности блока (блоков) смежных элементов. Обычно блочный отбор не может использоваться для формирования аудиторской выборки, поскольку структура большинства генеральных совокупностей такова, что можно ожидать, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности. В определенных обстоятельствах аудиторская процедура проверки блока элементов может оказаться целесообразной, однако этот метод редко оказывается подходящим методом отбора элементов для формирования выборки, если аудитор планирует на основе такой выборки сделать корректные выводы обо всей генеральной совокупности.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 550 «СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ»

Международный стандарт аудита (МСА) 550 «Связанные стороны» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами в ходе аудита финансовой отчетности. В частности, он содержит подробное описание порядка применения МСА 315 (пересмотренного)¹, МСА 330² и МСА 240³ к рискам существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами.

Характер взаимоотношений и операций между связанными сторонами

2. Многие операции между связанными сторонами совершаются в ходе обычной хозяйственной деятельности. В подобных обстоятельствах они могут быть сопряжены с рисками существенного искажения финансовой отчетности, не более высокими, чем риски совершения аналогичных операций между несвязанными сторонами. Вместе с тем в ряде случаев характер взаимоотношений и операций между связанными сторонами может обуславливать возникновение более высоких рисков существенного искажения финансовой отчетности, чем риски совершения операций между несвязанными сторонами. Например:
 - связанные стороны могут действовать посредством самых разнообразных и комбинированных взаимоотношений и структур, что ведет к усложнению операций между ними;
 - информационные системы могут оказаться неэффективными в части выявления или обобщения операций и непогашенных остатков между организацией и ее связанными сторонами;
 - операции между связанными сторонами могут совершаться на условиях, отличных от стандартных рыночных условий; например, некоторые такие операции могут не предусматривать встречного предоставления.
 -

Обязанности аудитора

3. Поскольку связанные стороны не являются независимыми друг от друга, многие концепции подготовки финансовой отчетности предусматривают определенные требования по ведению

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

² МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

³ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

бухгалтерского учета и раскрытию информации в части взаимоотношений, операций между связанными сторонами и остатков по счетам, чтобы адресаты финансовой отчетности могли составить представление об их характере, а также об их фактическом или возможном влиянии на финансовую отчетность. Если подобные требования установлены применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, то аудитор обязан провести аудиторские процедуры для выявления, оценки и разработки ответных мер на риски существенного искажения, возникающие в связи с ненадлежащим ведением организацией бухгалтерского учета или ненадлежащим раскрытием ею информации о взаимоотношениях, операциях между связанными сторонами и остатках по счетам в нарушение предусматриваемых такой концепцией требований.

4. Даже если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит минимальные требования или вообще не содержит требований к связанным сторонам, аудитор в любом случае должен получить представление о взаимоотношениях и операциях организации со своими связанными сторонами в степени, достаточной для формирования вывода о том, действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции (см. пункт А1):
 - (а) обеспечивает достоверное представление – для концепций достоверного представления (см. пункт А2);
 - (б) не вводит в заблуждение – для концепций соответствия (см. пункт А3).
5. Кроме того, понимание взаимоотношений и операций организации со своими связанными сторонами необходимо для оценки аудитором наличия одного или более факторов риска недобросовестных действий в соответствии с МСА 240⁴, поскольку недобросовестные действия проще совершать посредством привлечения связанных сторон.
6. В силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности могут быть не выявлены, даже несмотря на то, что аудит был тщательно спланирован и проведен в соответствии с МСА⁵. В ситуации со связанными сторонами возможное влияние присущих аудиту ограничений на способность аудитора выявлять существенные искажения является более существенным по изложенным ниже причинам:
 - руководство может быть не осведомлено о существовании всех взаимоотношений и операций между связанными сторонами, особенно если применимая концепция подготовки финансовой отчетности не содержит требований к связанным сторонам;
 - взаимоотношения между связанными сторонами могут быть сопряжены с более высоким риском формирования сговора, сокрытия информации или махинаций со стороны руководства.
7. Учитывая риск нераскрытия информации о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, в данной ситуации особенно важно планировать и проводить аудит с известной долей профессионального скептицизма, как того требует МСА 200⁶. Требования данного МСА направлены на оказание аудитору содействия в выявлении и оценке рисков существенного искажения в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами, а также в разработке аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

Дата вступления в силу

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

9. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (а) независимо от того, предусмотрены ли применимой концепцией подготовки финансовой отчетности требования к связанным сторонам, получить представление о взаимоотношениях

⁴ МСА 240, пункт 24.

⁵ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункты А51–А52.

⁶ МСА 200, пункт 15.

и операциях между связанными сторонами, достаточное:

- (i) для признания факторов риска недобросовестных действий, при наличии таких, возникающих из взаимоотношений и операций между связанными сторонами и имеющих отношение к выявлению и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
- (ii) формирования на основании полученных аудиторских доказательств вывода о том, действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции:
 - a. обеспечивает достоверное представление – для концепций достоверного представления;
 - b. не вводит в заблуждение – для концепций соответствия;
- (b) кроме того, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности установлены требования к связанным сторонам, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства надлежащего выявления, учета и раскрытия в финансовой отчетности взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с такой концепцией.

Определения

10. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

- (a) операция между несвязанными сторонами – операция, совершаемая на определенных условиях между покупателем и продавцом, имеющими намерение совершить такую операцию, которые не связаны между собой и действуют независимо друг от друга в своих собственных интересах;
 - (b) связанная сторона – сторона, которая является (см. пункты А4–А7):
 - (i) либо связанной стороной, как определено в применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - (ii) либо, если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливаются минимальные требования с точки зрения связанных сторон или такие требования вообще не устанавливаются:
 - лицом или иной организацией, осуществляющей контроль или оказывающей значительное влияние на отчитывающуюся организацию, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;
 - b. другой организацией, в отношении которой отчитывающаяся организация осуществляет контроль или оказывает значительное влияние, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;
- другой организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией в силу того, что они имеют:
- i. общих контролирующих собственников;
 - ii. собственников, являющихся близкими родственниками;
 - iii. общий ключевой управленческий персонал.

Вместе с тем организации, находящиеся под общим контролем государства (то есть национального, регионального или местного правительства), не считаются связанными, кроме случаев, когда они осуществляют значительные операции или в значительном объеме обмениваются друг с другом ресурсами.

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

11. В рамках процедур оценки рисков и сопутствующих действий, которые должны осуществляться аудитором в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240 в ходе аудита⁷, аудитор обязуется провести аудиторские процедуры и совершить сопутствующие действия, изложенные в пунктах 12–17, для получения информации, необходимой для выявления рисков существенного искажения в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см. пункт А8).

Изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами

12. К числу обсуждаемых аудиторской группой вопросов, предусматриваемых МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240⁸, относятся особые соображения относительно уязвимости финансовой отчетности к существенному искажению вследствие недобросовестных действий или ошибки, которые могут возникнуть в связи с взаимоотношениями и операциями организации со связанными сторонами (см. пункты А9–А10).
13. Аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно:
- (а) идентификационных данных связанных сторон организации, включая изменения по сравнению с предыдущим периодом (см. пункты А11–А14);
 - (б) характера взаимоотношений между организацией и этими связанными сторонами;
 - (с) того, проводила ли организация какие-либо операции с такими связанными сторонами в течение отчетного периода и, если проводила, каковы типы и цели операций.
14. Аудитор обязуется направлять запросы в адрес руководства и иных лиц в рамках организации и проводить другие процедуры оценки рисков, которые будут сочтены целесообразными, для получения представления относительно средств контроля, при их наличии, разработанных руководством (см. пункты А15–А20):
- (а) для выявления, учета и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (б) получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей между связанными сторонами (см. пункт А21);
 - (с) получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей, осуществляемых за рамками обычной деятельности.

Сохранение повышенного внимания к информации о связанных сторонах при изучении отчетных материалов или документов

15. Аудитор обязуется в ходе аудита уделять особое внимание изучению отчетных материалов или документов на предмет наличия в них договоренностей или иной информации, которая может указывать на существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитором (см. пункты А22–А23).

В частности, аудитор обязуется изучить следующие документы на предмет наличия в них признаков существования взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитором:

- (а) подтверждения от банков и юристов, полученные в рамках проводимых аудитором процедур;
 - (б) протоколы собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - (с) другие отчетные материалы или документы, которые аудитор сочтет необходимыми в отношении организации в сложившихся обстоятельствах.
16. В случае выявления аудитором значительных операций за рамками обычной деятельности организации при проведении аудиторских процедур, предусматриваемых пунктом 15, или иных

⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт 5. МСА 240, пункт 16.

⁸ МСА 315 (пересмотренный), пункт 10. МСА 240, пункт 15.

аудиторских процедур аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно (см. пункты А24–А25):

- (а) характера таких операций (см. пункт А26);
- (б) возможного участия связанных сторон (см. пункт А27).

Обмен информацией о связанных сторонах с аудиторской группой

17. Аудитор обязуется обмениваться соответствующей информацией о связанных сторонах организации с другими членами аудиторской группы (см. пункт А28).

Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами

18. При выполнении требования МСА 315 (пересмотренного) по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности⁹ аудитор обязан выявить и оценить риски существенного искажения, связанные с наличием взаимоотношений и операций между связанными сторонами, и принять решение о том, являются ли такие риски значительными. При принятии такого решения аудитор должен расценивать выявленные операции со связанными сторонами за рамками обычной деятельности как приводящие к возникновению значительных рисков.
19. Если аудитор обнаруживает факторы риска недобросовестных действий (в том числе обстоятельства, обусловленные наличием связанной стороны, оказывающей решающее влияние) при проведении процедур оценки рисков и совершении сопутствующих действий в связи со связанными сторонами, то аудитор должен учитывать такую информацию при выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой информации вследствие недобросовестных действий в соответствии с МСА 240 (см. пункты А6, А29–А30).

Ответные меры на риски существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами

20. В рамках предусмотренного МСА 330 требования по разработке аудитором процедур в ответ на оцененные риски¹⁰ аудитор разрабатывает и проводит дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности, обусловленных взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами. К таким аудиторским процедурам относятся процедуры, предусмотренные пунктами 21–24 (см. пункты А31–А34).

Выявление ранее не выявленных или не раскрытых связанных сторон или значительных операций между связанными сторонами

21. Если аудитор выявляет договоренности или информацию, предполагающие существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитору, то он обязан установить, подтверждается ли наличие таких взаимоотношений или операций соответствующими обстоятельствами.
22. В случае выявления аудитором связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты руководством аудитору, он обязан:
- (а) незамедлительно довести соответствующую информацию до сведения других членов аудиторской группы (см. пункт А35);
 - (б) если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам:
 - (i) направить в адрес руководства запрос на раскрытие всех операций между вновь выявленными связанными сторонами для их последующей оценки аудитором;
 - (ii) уточнить причину невыявления или нераскрытия взаимоотношений или операций между связанными сторонами с помощью средств контроля организации за такими взаимоотношениями и операциями;

⁹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

¹⁰ МСА 330, пункты 5–6.

- (с) провести соответствующие аудиторские процедуры проверки по существу в отношении таких вновь выявленных связанных сторон или значительных операций с ними (см. пункт А36);
- (d) повторно оценить риск существования других связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты аудитором, и по мере необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры;
- (e) если нераскрытие соответствующей информации руководством представляется умышленным (то есть указывает на наличие риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий), то оценить последствия указанного выше для аудита (см. пункт А37).

Выявленные значительные операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации

23. В отношении выявленных значительных операций между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации аудитор обязан:
- (a) изучить соответствующие договоры и соглашения, при их наличии, и оценить:
 - (i) указывает ли экономическая обоснованность операций или ее отсутствие на то, что они могли быть совершены в целях недобросовестного составления финансовой отчетности или сокрытия присвоения активов (см. пункты А38–А39)¹¹;
 - (ii) соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства;
 - (iii) надлежащим ли образом такие операции отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (b) получить аудиторские доказательства получения надлежащего согласия и одобрения операций (см. пункты А40–А41).

Предпосылки о том, что операции между связанными сторонами были совершены на условиях, аналогичных условиям совершения операций между несвязанными сторонами

24. Если в финансовой отчетности приведена предпосылка руководства о том, что операция между связанными сторонами была совершена на условиях, аналогичных условиям совершения операции между несвязанными сторонами, то аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно такой предпосылки (см. пункты А42–А45).

Оценка учета и раскрытия выявленных взаимоотношений и операций между связанными сторонами

25. При формировании мнения о финансовой отчетности в соответствии с МСА 700¹² аудитор обязан оценить (см. пункт А46):
- (a) надлежащим ли образом выявленные взаимоотношения и операции между связанными сторонами отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт А47);
 - (b) действительно ли влияние взаимоотношений и операций между связанными сторонами:
 - (i) препятствует обеспечению достоверного представления финансовой отчетности – для концепций достоверного представления;
 - (ii) приводит к тому, что финансовая отчетность будет вводить в заблуждение – для концепций соответствия.

Письменные заявления

26. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, то аудитор обязан получить от руководства и, в соответствующих случаях, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления в том, что (см. пункты А48–А49):

¹¹ МСА 240, пункт 32(с).

¹² МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 10–15.

- (a) они раскрыли аудитору идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, о которых им известно;
- (b) они надлежащим образом отразили в бухгалтерском учете и раскрыли такие взаимоотношения и операции в соответствии с требованиями применимой концепции.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

27. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют руководство организацией¹³, аудитор обязан довести до их сведения все значимые управленческие вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие отношение к связанным сторонам организации (см. пункт А50).

Документация

28. Аудитор обязан включать в аудиторскую документацию наименования выявленных связанных сторон и сведения о характере взаимоотношений между ними¹⁴.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Обязанности аудитора

Концепции подготовки финансовой отчетности, устанавливающие минимальные требования к связанным сторонам (см. пункт 4)

- А1. Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, устанавливающей минимальные требования к связанным сторонам, считается концепция, определяющая значение связанной стороны, но такое определение является более узким, чем определение, приведенное в пункте 10(b)(ii) настоящего МСА, так что предусмотренное концепцией требование по раскрытию взаимоотношений и операций между связанными сторонами применяется к гораздо меньшему числу таких взаимоотношений и операций.

Концепции достоверного представления (см. пункт 4(a))

- А2. В рамках концепции достоверного представления¹⁵ взаимоотношения и операции между связанными сторонами могут привести к тому, что финансовая отчетность не будет обеспечивать достоверного представления, если, например, экономические характеристики таких взаимоотношений и операций ненадлежащим образом отражены в финансовой отчетности. Например, достоверное представление может быть не обеспечено, если продажа организацией объекта имущества контролирующему акционеру по цене выше или ниже справедливой рыночной стоимости была отражена как операция, предполагающая возникновение у организации прибыли или убытка, тогда как она может учитываться как взнос или возврат капитала либо как выплата дивидендов.

Концепции соответствия (см. пункт 4(b))

- А3. В рамках концепции соответствия вопрос о том, приводят ли взаимоотношения и операции между связанными сторонами к тому, что финансовая отчетность будет вводить в заблуждение, как указано в МСА 700, зависит от конкретных обстоятельств аудиторского задания. Например, даже если нераскрытие в финансовой отчетности операций между связанными сторонами соответствует концепции и действующему законодательству или нормативно-правовым требованиям, финансовая отчетность может оказаться вводящей в заблуждение, если организация получает очень значительную часть своей выручки от операций между связанными сторонами и данный факт не раскрыт. Вместе с тем чрезвычайно редки случаи признания аудитором финансовой отчетности, которая подготовлена и представлена в соответствии с концепцией соответствия, вводящей в заблуждение, если аудитор на основании МСА 210¹⁶ установил, что данная концепция является приемлемой¹⁷.

¹³ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

¹⁴ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

¹⁵ МСА 200, пункт 13(a), содержит определения концепций достоверного представления и соответствия.

¹⁶ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(a).

Определение связанной стороны (см. пункт 10(b))

- A4. Многие концепции подготовки финансовой отчетности содержат понятия контроля и значительного влияния. Несмотря на то, что данные понятия могут рассматриваться через призму различных терминов, в целом они указывают на то, что:
- (a) под контролем понимается правомочность определять финансовую и операционную политику организации с целью получения выгод от ее деятельности;
 - (b) под значительным влиянием (которое может осуществляться посредством владения пакетом акций по закону или в договорном порядке) понимается право участия в принятии решений по финансовой и операционной политике организации, но не контроль над данными процессами.
- A5. На осуществление контроля или значительного влияния могут указывать следующие взаимоотношения:
- (a) прямое или косвенное участие в акционерном капитале или иная финансовая заинтересованность в организации;
 - (a) прямое или косвенное участие в акционерном капитале или иная финансовая заинтересованность организации в других организациях;
 - (c) вхождение в состав лиц, отвечающих за корпоративное управление, или высшего руководства (то есть членов руководства, наделенных полномочиями и несущих обязательства по планированию, направлению и осуществлению контроля за деятельностью организации);
 - (d) наличие статуса близкого родственника лица, указанного в подпункте (c);
 - (e) наличие значимых деловых отношений с лицом, указанным в подпункте (c).

Связанные стороны, оказывающие решающее влияние

- A6. Связанные стороны в силу своей способности осуществлять контроль или оказывать значительное влияние могут быть в состоянии оказывать решающее влияние на организацию или ее руководство. Принятие подобного поведения во внимание может быть уместно при выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий (более подробное описание приведено в пунктах A29–A30).

Организации специального назначения, выступающие в качестве связанных сторон

- A7. В ряде обстоятельств связанной стороной организации может быть организация специального назначения¹⁷, поскольку организация, по сути, контролирует последнюю, даже если владеет небольшим собственным капиталом в ней или вообще не владеет таковым.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Риски существенного искажения финансовой отчетности, относящиеся к взаимоотношениям и операциям между связанными сторонами (см. пункт 11)

Особенности организаций государственного сектора

- A8. На обязанности аудитора организаций государственного сектора в части взаимоотношений и операций между связанными сторонами могут влиять положения аудиторского задания или обязательства организаций государственного сектора, возникающие в силу закона, нормативно-правовых требований или иных руководящих документов. В связи с этим обязанности аудитора организаций государственного сектора могут не ограничиваться оценкой рисков существенного искажения, относящихся к взаимоотношениям и операциям между связанными сторонами, а предусматривать более широкий спектр обязанностей по оценке рисков несоблюдения законодательства, нормативно-правовых положений или иных руководящих документов, регламентирующих деятельность организаций государственного сектора, содержащих особые требования по взаимодействию со связанными сторонами. Более того, у аудитора организаций государственного сектора может возникнуть необходимость выполнения требований к финансовой отчетности организаций государственного сектора в части взаимоотношений и операций между связанными сторонами, которые могут отличаться от аналогичных требований к организациям частного сектора.

¹⁷ MCA 700, пункт A12.

¹⁸ MCA 315 (пересмотренный), пункты A33–A34, содержит указания о характере организации специального назначения.

Изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами

Обсуждение между членами аудиторской группы (см. пункт 12)

A9. К числу вопросов, которые могут обсуждаться в рамках аудиторской группы, относятся следующие:

- характер и границы взаимоотношений и операций между связанными сторонами (с использованием, например, отчетных документов аудитора о выявленных связанных сторонах, обновляемых после каждого аудита);
- указание на значимость проявления в ходе аудита профессионального скептицизма относительно возможности существенного искажения финансовой отчетности по причине взаимоотношений и операций между связанными сторонами;
- обстоятельства или условия деятельности организации, которые могут указывать на существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, которые не были выявлены или раскрыты руководством аудитору (например, наличие сложной организационной структуры, использование организаций специального назначения для совершения забалансовых операций или применение ненадлежащей информационной системы);
- отчетные материалы или документы, указывающие на существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами;
- указание на особое значение, которое руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, придают процессам выявления, надлежащего отражения в финансовой отчетности и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, и сопутствующим рискам совершения руководством действий в обход действующей системы контроля.

A10. Кроме того, обсуждение недобросовестных действий может предполагать анализ особых соображений относительно того, каким образом связанные стороны могут принимать участие в совершении недобросовестных действий. Например:

- каким образом контролируемые руководством организации специального назначения могут использоваться для содействия управлению показателями прибыли;
- каким образом могут быть структурированы операции между организацией и известным деловым партнером ключевого члена руководства для целей содействия присвоению активов организации.

Идентификационные данные связанных сторон организации (см. пункт 13(a))

A11. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, то идентификационные данные связанных сторон организации, вероятнее всего, будут доступны руководству, поскольку в информационных системах организации должны быть зафиксированы, обработаны и обобщены сведения о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, что соответствует требованиям концепции в части учета и раскрытия информации. Поэтому высока вероятность наличия у руководства исчерпывающего перечня связанных сторон и их изменений в сопоставлении с предыдущим периодом. В отношении повторяющихся аудиторских заданий основой сопоставления информации, предоставленной руководством, и сведений о связанных сторонах, содержащихся в отчетных материалах аудитора по предыдущим аудиторским проверкам, является направление соответствующих запросов.

A12. Вместе с тем, если концепция не предусматривает требований к связанным сторонам, у организации может не иметься соответствующих информационных систем. В данном случае может оказаться, что руководство не имеет исчерпывающей информации обо всех связанных сторонах. Несмотря на это, применяется требование о направлении запросов, указанное в пункте 13, поскольку руководство может быть осведомлено о сторонах, соответствующих определению связанной стороны, изложенному в настоящем МСА. В этом случае запросы аудитора на получение идентификационных данных связанных сторон организации могут направляться в рамках процедур оценки рисков и сопутствующих действий аудитора, совершаемых в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) для получения информации:

- о структурах собственности и управления организации;
- видах инвестиций, осуществляемых организацией и запланированных ею;

- порядке структурирования и финансирования организации.

В случае взаимоотношений с общим контролем, когда осведомленность руководства о таких взаимоотношениях более вероятна, если они имеют экономическую значимость для организации, запросы со стороны аудитора будут более эффективны, если их центральным звеном является вопрос о том, относятся ли стороны, с которыми организация участвует в значительных операциях или в значительном объеме обменивается ресурсами, к числу связанных сторон.

- A13. При проведении аудита группы МСА 600 предусматривает требование о предоставлении командой аудитора группы каждому аудитору компонента перечня связанных сторон, подготовленного руководством группы и другими связанными сторонами, о которых известно команде аудитора группы.¹⁹ Если организация является компонентом группы, то данная информация может быть полезна аудитору для направления руководству запросов относительно идентификационных данных связанных сторон организации.
- A14. Аудитор может также получить определенные идентификационные данные связанных сторон организации посредством направления в адрес руководства запросов в ходе оценки выполнения или возможного продолжения выполнения задания.

Средства контроля организации за взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см. пункт 14)

- A15. Иными лицами в организации являются лица, которые могут быть осведомлены о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами организации, а также о средствах контроля за такими взаимоотношениями и операциями. К таким лицам относятся, среди прочего, следующие (если они не являются представителями руководства):
- лица, отвечающие за корпоративное управление;
 - персонал, наделенный полномочиями по инициированию, обработке или отражению в отчетных материалах операций, являющихся значимыми и выходящими за рамки обычной деятельности, и лица, осуществляющий надзор или контроль за таким персоналом;
 - служба внутреннего аудита;
 - штатный юридический консультант;
 - главное должностное лицо по этическим вопросам или аналогичное лицо.
- A16. Аудит проводится при допущении, что руководство и, в соответствующих случаях, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают свою ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, в том числе за ее достоверное представление, если это применимо, а также за использование таких средства внутреннего контроля, которые руководство и, в соответствующих случаях, лица, отвечающие за корпоративное управление, сочтут необходимыми для подготовки финансовой отчетности без существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибки.²⁰ Следовательно, если концепция содержит требования к связанным сторонам, то подготовка финансовой отчетности предусматривает разработку, применение и сохранение в действии руководством (с учетом надзора со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление) надлежащих средств контроля за взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами с целью их выявления, надлежащего отражения в финансовой отчетности и раскрытия в соответствии с концепцией. Осуществляя свои надзорные функции, лица, отвечающие за корпоративное управление, контролируют исполнение руководством своих обязательств в отношении указанных средств контроля. Независимо от предусматриваемых концепцией требований к связанным сторонам лица, отвечающие за корпоративное управление, могут в рамках своих надзорных функций получать от руководства информацию для формирования у них представления о характере и экономической обоснованности взаимоотношений и операций между связанными сторонами.

¹⁹ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 40(е).

²⁰ МСА 200, пункт А2.

A17. В рамках выполнения предусмотренного МСА 315 (пересмотренным) требования по формированию представления о контрольной среде²¹ аудитор может провести анализ следующих характеристик контрольной среды, имеющих отношение к уменьшению рисков существенного искажения финансовой отчетности, связанных с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами:

- внутренние кодексы этики, надлежащим образом доведенные до сведения персонала и обязательные к исполнению, которые регламентируют обстоятельства, в которых организация может совершать те или иные операции между связанными сторонами;
- политика и процедуры достоверного и своевременного раскрытия интересов руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении операций между связанными сторонами;
- передача в пределах организации обязанностей по выявлению, отражению в отчетности, краткому обобщению и раскрытию операций между связанными сторонами;
- своевременное раскрытие и обсуждение руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, значительных операций между связанными сторонами организации за рамками обычной деятельности организации, в том числе изучение вопроса о том, надлежащим ли образом лица, отвечающие за корпоративное управление, проверили экономическую обоснованность таких операций (например, посредством получения рекомендаций от внешних профессиональных консультантов);
- четкие указания относительно одобрения операций между связанными сторонами с учетом фактических или предполагаемых конфликтов интересов, например, одобрение операций подкомитетом лиц, отвечающих за корпоративное управление, в составе физических лиц, которые являются независимыми от руководства;
- регулярные обзорные проверки службой внутреннего аудита в соответствующих случаях;
- профилактические действия со стороны руководства, направленные на решение вопросов раскрытия информации о связанных сторонах, например, обращение к аудитору или внешнему юридическому консультанту за рекомендациями;
- наличие политики и процедур информирования в соответствующих случаях.

A18. В некоторых организациях средства контроля за взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами могут быть неэффективными или отсутствовать по ряду причин, таких как:

- недостаточность внимания, уделяемого руководством вопросам выявления и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами;
- отсутствие надлежащего надзора со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- умышленное игнорирование таких средств контроля по той причине, что раскрытие информации о связанных сторонах может выявить сведения, которые руководство считает конфиденциальными, например, существование операций с участием членов семьи представителей руководства;
- непонимание руководством требований к связанным сторонам, предусматриваемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- отсутствие требований по раскрытию информации, предусматриваемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Если такие средства контроля являются недостаточно эффективными или отсутствуют, то аудитор может оказаться не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами. В таком случае аудитор обязан на основании МСА 705²² проанализировать последствия указанных выше обстоятельств для аудита, в том числе для аудиторского мнения, выражаемого в аудиторском заключении.

²¹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 14.

²² МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

A19. Недобросовестное составление финансовой отчетности зачастую сопряжено с совершением руководством действий в обход действующей системы контроля, которая в ином случае функционировала бы достаточно эффективно²³. Риск совершения руководством действий в обход действующей системы контроля повышается, если руководство имеет взаимоотношения, предполагающие осуществление контроля или оказание значительного влияния, со сторонами, с которыми организация ведет деятельность, поскольку такие взаимоотношения могут открывать для руководства дополнительные перспективы и возможности совершения недобросовестных действий. Например, финансовая заинтересованность руководства в отношении определенных связанных сторон может спровоцировать руководство к совершению действий в обход действующей системы контроля за счет (а) предоставления организации указаний по осуществлению ею операций в ущерб собственным интересам, но в пользу таких сторон, (б) вступления в сговор с такими сторонами или контроля их действий. Примерами возможных недобросовестных действий могут быть:

- создание фиктивных условий совершения операций между связанными сторонами с целью искажения экономической обоснованности таких операций;
- недобросовестная организация передачи активов со стороны или в пользу руководства или других лиц по стоимости, которая значительно выше или ниже их рыночной стоимости;
- участие в сложных операциях между связанными сторонами (такими как организации специального назначения), которые структурированы таким образом, чтобы неверно представить финансовое положение или финансовые результаты деятельности организации.

Особенности малых организаций

A20. Контрольные действия в малых организациях зачастую являются менее формализованными, и малые организации могут не иметь документально оформленных процессов закрепления взаимоотношений и операций между связанными сторонами. Руководитель-собственник может уменьшить некоторые риски, связанные с операциями между связанными сторонами, или потенциально увеличить данные риски за счет активного вмешательства во все аспекты совершения таких операций. В подобных организациях аудитор может получить представление о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, а также о средствах контроля за ними, которые могут иметься, благодаря направлению руководству запросов в сочетании с другими процедурами, такими как наблюдение за действиями руководства по осуществлению надзора и проведению обзорных проверок и изучение соответствующей доступной документации.

Согласие на осуществление и одобрение значительных операций и договоренностей (см. пункт 14(b))

A21. Согласие предполагает предоставление стороной или сторонами, наделенными соответствующими полномочиями (ими могут быть представители руководства, лица, отвечающие за корпоративное управление, или акционеры организации), разрешения на совершение организацией определенных операций в соответствии с установленными критериями (независимо от того, связаны ли они с суждениями или нет). Одобрение означает признание данными сторонами операций, совершенных организацией, удовлетворяющими критериям, на основе которых было предоставлено согласие. Примерами средств контроля, которые могут быть разработаны организацией для предоставления своего согласия и одобрения значительных операций и договоренностей со связанными сторонами либо значительных операций и договоренностей за рамками обычной деятельности, могут быть:

- мониторинг средств контроля для выявления операций и договоренностей, в отношении которых необходимо получить согласие и одобрение;
- одобрение условий совершения операций и договоренностей со стороны руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или, в соответствующих случаях, акционеров.

Сохранение повышенного внимания к информации о связанных сторонах при изучении отчетных материалов или документов

Отчетные материалы или документы, которые аудитор может изучить (см. пункт 15)

A22. Аудитор может изучать в ходе аудита отчетные материалы или документы, в которых может содержаться информация о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, например:

²³ MCA 240, пункты 31 и A4.

- сторонние подтверждения, полученные аудитором, в дополнение к банковским и юридическим подтверждениям;
- налоговые декларации организации по налогу на прибыль;
- информация, предоставляемая организацией регулирующим органам;
- реестры акционеров для выявления основных акционеров организации;
- заявления руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, об имеющихся конфликтах интересов;
- отчетные материалы об инвестициях организации и ее пенсионных программах;
- договоры и соглашения с ключевым руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- значительные договоры и соглашения за рамками обычной деятельности организации;
- отдельные счета и переписка с профессиональными консультантами организации;
- договоры страхования жизни, заключенные организацией;
- значительные договоры, повторно пересмотренные организацией в течение отчетного периода;
- заключения и отчеты службы внутреннего аудита;
- документы, связанные с подачей организацией документов (например, проспектов ценных бумаг) в регулирующий орган по ценным бумагам.

Договоренности, которые могут указывать на наличие ранее не выявленных или не раскрытых взаимоотношений либо операций между связанными сторонами (см. пункт 15)

A23. Договоренность предполагает достижение организацией и одной или несколькими сторонами официального или неофициального соглашения для таких целей, как:

- установление деловых отношений посредством создания соответствующих структур;
- совершение определенных видов операций на определенных условиях;
- предоставление определенных услуг или оказание финансовой поддержки.

Примерами договоренностей, которые могут указывать на наличие взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитору, могут быть:

- участие в партнерствах без прав юридического лица с другими сторонами;
- соглашения о предоставлении услуг определенным сторонам на условиях, отличных от стандартных условий ведения обычной деятельности организации;
- гарантии и отношения с гарантами.

Выявление значимых операций за рамками обычной деятельности (см. пункт 16)

A24. Получение дополнительной информации о значимых операциях за рамками обычной деятельности организации позволяет аудитору оценить, имеются ли факторы риска недобросовестных действий, и, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам, выявить риски существенного искажения финансовой отчетности.

A25. Примерами операций за рамками обычной деятельности организации могут быть:

- сложные операции с капиталом, такие как корпоративная реструктуризация или приобретение активов;
- операции с офшорными компаниями, учрежденными в странах, характеризующихся недостаточно проработанным корпоративным законодательством;
- аренда помещений или оказание организацией другой стороне управленческих услуг без встречного предоставления;
- операции купли-продажи с необычайно высокими скидками или доходами;

- операции с обратными договоренностями, например, продажа с обязательством обратного выкупа;
- операции по договорам, условия которых подверглись изменениям до истечения срока действия.

Анализ характера значимых операций за рамками обычной деятельности (см. пункт 16(a))

A26. Анализ характера значимых операций за рамками обычной деятельности предполагает получение представления об экономической обоснованности операций и условиях их совершения.

Изучение вопроса о возможном участии связанных сторон (см. пункт 16(b))

A27. Связанная сторона может принимать участие в значимой операции за рамками обычной деятельности организации не только посредством оказания прямого влияния на операцию в силу того, что является ее стороной, но и путем косвенного влияния с помощью посредника. Такое влияние может указывать на наличие того или иного фактора риска недобросовестных действий.

Обмен информацией о связанных сторонах с аудиторской группой (см. пункт 17)

A28. К информации о соответствующих связанных сторонах, которой могут обмениваться члены аудиторской группы, может относиться следующая информация:

- идентификационные данные связанных сторон организации;
- характер взаимоотношений и операций между связанными сторонами;
- значимые или сложные взаимоотношения либо операции между связанными сторонами, которые могут потребовать повышенного внимания аудитора, в частности операции, в которых финансово задействованы члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление.

Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами

Факторы риска недобросовестных действий, имеющие отношение к связанной стороне, оказывающей решающее влияние (см. пункт 19)

A29. Фактором риска недобросовестных действий является доминирование в руководстве одного лица или небольшой группы лиц в отсутствие компенсирующих средств контроля²⁴. На оказание связанной стороной решающего влияния указывают следующие обстоятельства:

- связанная сторона наложила вето на значимые коммерческие решения, принятые руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- значительные операции переданы связанной стороне для окончательного одобрения;
- между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, возникли незначительные споры или не возникло споров относительно коммерческих решений, предложенных связанной стороной;
- операции с участием связанной стороны или близкого родственника связанной стороны редко подвергаются независимой проверке и одобрению.

В ряде случаев решающее влияние может существовать, если связанная сторона сыграла ведущую роль в учреждении организации и продолжает играть ведущую роль в управлении такой организацией.

A30. При наличии других факторов риска существование связанной стороны с решающим влиянием может указывать на значительные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Например:

- необычайно высокая текучесть кадров среди представителей высшего руководства или профессиональных консультантов может указывать на неэтичное или мошенническое ведение бизнеса в интересах связанной стороны;

²⁴ МСА 240, Приложение 1.

- привлечение деловых посредников для совершения значительных операций, не обусловленное четким коммерческим обоснованием, может указывать на наличие у связанной стороны заинтересованности в таких операциях путем осуществления контроля за такими посредниками в мошеннических целях;
- подтверждение чрезмерного или максимального участия связанной стороны в выборе принципов учетной политики или формировании значимых прогнозных показателей может указывать на возможное недобросовестное составление финансовой отчетности.

Ответные меры на риски существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см. пункт 20)

- A31. Характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур, которые аудитор может провести в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности, относящиеся к взаимоотношениям и операциям между связанными сторонами, зависят от характера таких рисков и обстоятельств ведения организацией своей деятельности²⁵.
- A32. К числу примеров аудиторских процедур проверки по существу, которые аудитор может провести при определении значительного риска того, что руководство ненадлежащим образом отразило в финансовой отчетности или раскрыло те или иные операции между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, относятся:
- подтверждение или обсуждение особых аспектов операций с посредниками, такими как банковские учреждения, юридические фирмы, гаранты или агенты, если это применимо и не запрещено законом, нормативно-правовыми требованиями или правилами профессиональной этики;
 - подтверждение целей, особых условий или сумм операций между связанными сторонами (данная аудиторская процедура может быть менее эффективной, если аудитор считает, что организация может оказывать воздействие на связанные стороны при взаимодействии с аудитором);
 - если применимо, изучение финансовой отчетности или иной соответствующей финансовой информации связанных сторон, при ее наличии, на предмет подтверждения учета операций в бухгалтерских записях связанных сторон.
- A33. Если аудитор определил значительный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий в результате наличия связанной стороны с решающим влиянием, аудитор может, в дополнение к общим требованиям МСА 240, провести следующие аудиторские процедуры для получения представления о деловых отношениях, которые такая связанная сторона могла прямо или косвенно установить с организацией, и выявить потребность в проведении дополнительных соответствующих аудиторских процедур проверки по существу:
- направление запросов и обсуждение данного вопроса с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - направление запросов в адрес связанной стороны;
 - анализ значительных договоров со связанной стороной;
 - соответствующее предварительное исследование, например, в сети Интернет или через специальные внешние базы данных деловой информации;
 - изучение представленных работниками отчетов по информированию, если они имеются.
- A34. В зависимости от результатов проведения аудитором процедур оценки рисков, он может счесть целесообразным сбор аудиторских доказательств без тестирования средств контроля организации за взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами. Вместе с тем в некоторых случаях сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств исключительно по результатам аудиторских процедур проверки по существу в отношении рисков существенного искажения, относящихся к взаимоотношениям и операциям между связанными сторонами, может оказаться

²⁵ МСА 330 содержит дополнительные указания относительно анализа характера, сроков и объема дополнительных аудиторских процедур. МСА 240 устанавливает требования и содержит указания относительно целесообразных ответных мер на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

невозможным. Например, если имеются многочисленные внутригрупповые операции между организацией и ее компонентами и если значительный объем информации о таких операциях отражен, зафиксирован, обработан или приведен в виде отчетов в электронной форме в интегрированной системе, аудитор может сделать вывод о невозможности разработки эффективных аудиторских процедур проверки по существу, которые сами по себе снижали бы риски существенного искажения, относящиеся к таким операциям, до приемлемо низкого уровня. В таком случае, в целях выполнения предусмотренного МСА 330 требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно операционной эффективности соответствующих средств контроля²⁶, аудитор должен протестировать средства контроля организации на предмет полноты и точности отражения взаимоотношений и операций между связанными сторонами.

Выявление ранее не выявленных или не раскрытых связанных сторон или значительных операций между связанными сторонами

Информирование аудиторской группы о вновь выявленных связанных сторонах (см. пункт 22(a))

A35. Незамедлительное информирование о вновь выявленных связанных сторонах других членов аудиторской группы помогает им установить, влияет ли данная информация на результаты и заключения, основанные на уже проведенных процедурах оценки рисков, включая вопрос о необходимости повторного определения рисков существенного искажения финансовой отчетности.

Процедуры проверки по существу в отношении вновь выявленных связанных сторон или значительных операций между связанными сторонами (см. пункт 22(c))

A36. Примерами аудиторских процедур проверки по существу, которые могут быть проведены аудитором в отношении вновь выявленных связанных сторон или значительных операций между связанными сторонами, являются:

- направление запросов относительно характера взаимоотношений организации со вновь выявленными связанными сторонами, в том числе, если применимо и не запрещено законодательством, нормативно-правовыми требованиями или правилами профессиональной этики, в адрес сторон за пределами организации, которые, предположительно, осведомлены о деятельности организации, таких как юристы, главные агенты, основные представители, консультанты, гаранты или иные аналогичные деловые партнеры;
- проведение анализа бухгалтерских записей в отношении операций со вновь выявленными связанными сторонами; помощь при проведении такого анализа могут оказать автоматизированные способы аудита;
- проверка условий операций со вновь выявленными связанными сторонами и оценка того, надлежащим ли образом такие операции отражены в учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Умышленное нераскрытие информации руководством (см. пункт 22(e))

A37. Требования и указания, содержащиеся в МСА 240 относительно обязанностей аудитора в случае недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности, являются уместными, если представляется, что руководство умышленно воздерживается от раскрытия аудитору информации о связанных сторонах или значительных операциях между связанными сторонами. Кроме того, аудитор может рассмотреть вопрос о необходимости повторной оценки достоверности ответов руководства на запросы аудитора и заявлений руководства в его адрес.

Выявленные значительные операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации

Оценка экономической обоснованности значительных операций между связанными сторонами (см. пункт 23)

A38. В ходе оценки экономической обоснованности значительной операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации аудитор может рассмотреть следующие вопросы:

- действительно ли операция:

²⁶ МСА 330, пункт 8(b).

- является чрезмерно сложной (например, она может предусматривать участие многочисленных связанных сторон в рамках консолидированной группы);
- имеет нестандартные коммерческие условия, такие как нетипичные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
- характеризуется отсутствием очевидного логического коммерческого обоснования совершения;
- предполагает участие ранее не выявленных связанных сторон;
- обрабатывается нестандартным способом;
- провело ли руководство обсуждение характера и порядка учета такой операции с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- обращает ли руководство гораздо больше внимания на применение конкретных методов учета, чем на экономическую суть операции.

Если объяснения, предложенные руководством, значительно отличаются от условий совершения операции между связанными сторонами, то аудитор обязан, в соответствии с МСА 500²⁷, рассмотреть вопрос о достоверности объяснений и заявлений руководства по другим значимым вопросам.

- A39. Аудитор также может оценить экономическую обоснованность данной операции с позиции связанной стороны, поскольку данная мера поможет ему лучше понять экономические реалии и причины совершения такой операции. Экономическая обоснованность с позиции связанной стороны, которая представляется несоответствующей характеру ее деятельности, может относиться к числу факторов риска недобросовестных действий.

Согласие на осуществление и одобрение значительных операций между связанными сторонами (см. пункт 23(b))

- A40. Согласие на осуществление и одобрение руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или, в соответствующих случаях, акционерами значительных операций между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации может являться аудиторским доказательством того, что такие операции были надлежащим образом рассмотрены на соответствующих уровнях организации и что их условия надлежащим образом отражены в финансовой отчетности. Существование операций данного типа, в отношении которых такое согласие или одобрение не запрашивалось, в отсутствие рациональных объяснений, основанных на обсуждениях с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, может указывать на наличие рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. В данных обстоятельствах у аудитора может возникнуть необходимость уделять особое внимание другим операциям аналогичного типа. Вместе с тем согласие и одобрение сами по себе могут оказаться недостаточными для вынесения заключения об отсутствии рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, поскольку они могут быть неэффективны, если имеет место сговор между связанными сторонами или если организация подвержена решающему влиянию связанной стороны.

Особенности малых организаций

- A41. Малая организация может не иметь таких же средств контроля, предусматриваемых различными уровнями полномочий и одобрений, какие могут иметься в крупной организации. По этой причине при аудите малой организации аудитор может в меньшей степени полагаться на одобрения и согласия в отношении аудиторских доказательств в связи с существованием значительных операций между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации. Вместо этого аудитор может рассмотреть вопрос о проведении других аудиторских процедур, таких как изучение соответствующих документов, подтверждение особых аспектов операций между связанными сторонами или наблюдение за участием руководителя-собственника в совершении операций.

Предпосылки того, что операции между связанными сторонами были совершены на условиях, аналогичных условиям совершения операций между несвязанными сторонами (см. пункт 24)

²⁷ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт 11.

- A42. Несмотря на то, что аудиторские доказательства в отношении сопоставления цены операции между связанными сторонами и цены аналогичной операции между несвязанными сторонами могут быть вполне доступны, как правило, возникают препятствия практического свойства, ограничивающие способность аудитора собирать аудиторские доказательства того, что все прочие аспекты операции между связанными сторонами аналогичны операции между несвязанными сторонами. Например, хотя аудитор может подтвердить, что операция между связанными сторонами совершена по рыночной стоимости, может оказаться невозможно подтверждение того, что другие условия операции, такие как условия кредитования, непредвиденные расходы и особые затраты, аналогичны условиям, которые обычно согласуют между собой независимые стороны. Следовательно, может возникнуть риск существенного искажения предпосылки руководства о совершении операции между связанными сторонами на условиях, аналогичных условиям совершения операции между несвязанными сторонами.
- A43. Подготовка финансовой отчетности предполагает обоснование руководством предпосылки о совершении операции между связанными сторонами на условиях, аналогичных условиям совершения операции между несвязанными сторонами. Предпосылка руководства может быть обоснована следующими действиями:
- сравнение условий совершения операции между связанными сторонами с условиями идентичной или аналогичной операции с одной или несколькими несвязанными сторонами;
 - привлечение стороннего эксперта для определения рыночной стоимости и подтверждения рыночных условий совершения операции;
 - сопоставление условий совершения операции с общепринятыми рыночными условиями совершения в целом аналогичных операций на открытом рынке.
- A44. Оценка обоснованности руководством своей предпосылки может предусматривать принятие одной или нескольких следующих мер:
- оценка целесообразности процесса обоснования руководством своей предпосылки;
 - проверка источника внутренних или внешних данных для обоснования предпосылки и тестирование данных с целью установления их точности, полноты и уместности;
 - оценка обоснованности значимых предположений, на которых основана предпосылка.
- A45. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности требуют раскрытия операций между связанными сторонами, совершенных на условиях, отличных от условий совершения операций между несвязанными сторонами. В данных обстоятельствах, если руководство не раскрыло в финансовой отчетности ту или иную операцию между связанными сторонами, может иметь место подразумеваемая предпосылка о том, что данная операция была совершена на условиях, аналогичных условиям совершения операции между несвязанными сторонами.

Оценка учета и раскрытия выявленных взаимоотношений и операций между связанными сторонами

Соображения относительно существенности при оценке искажений (см. пункт 25)

- A46. MCA 450 содержит требование о принятии аудитором во внимание как объема и характера искажения, так и конкретных обстоятельств его возникновения в ходе оценки уровня существенности искажения²⁸. Значительность операции для адресатов финансовой отчетности может зависеть не только от отраженной в отчетности суммы операции, но также от других особых факторов, таких как характер взаимоотношений между связанными сторонами.

Оценка раскрываемой информации связанной стороны (см. пункт 25(a))

- A47. Оценка раскрываемой информации связанной стороны в рамках требования о раскрытии, приведенного в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, означает анализ того, были ли факты и обстоятельства взаимоотношений и операций между связанными сторонами надлежащим образом обобщены и представлены в степени, обеспечивающей доступность раскрываемой информации для понимания. Раскрываемая информация об операциях между связанными сторонами может оказаться недоступной для понимания, если:

²⁸ MCA 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11(a). В пункте A16 MCA 450 изложены указания относительно обстоятельств, которые могут повлиять на оценку искажения.

- (a) экономическая обоснованность и влияние операций на финансовую отчетность неопределенны или искажены;
- (b) ключевые условия или иные важные элементы операций, необходимые для их понимания, раскрыты ненадлежащим образом.

Письменные заявления (см. пункт 26)

A48. К обстоятельствам, в которых получение письменных заявлений от лиц, отвечающих за корпоративное управление, представляется целесообразным, относятся следующие:

- если они одобрили конкретные операции между связанными сторонами, которые (a) существенно влияют на финансовую отчетность или (b) предусматривают привлечение руководства;
- если они адресовали аудитору конкретные устные заявления с подробной информацией о совершении определенных операций между связанными сторонами;
- если они имеют финансовую или иную заинтересованность в отношении связанных сторон или операций между связанными сторонами.

A49. Аудитор также может принять решение о получении письменных заявлений в отношении тех или иных предпосылок руководства, таких как заверение в том, что определенные операции между связанными сторонами не основаны на нераскрытых дополнительных соглашениях.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 27)

A50. Информирование о значимых вопросах, возникающих в ходе аудита²⁹ в связи со связанными сторонами организации, помогает аудитору сформировать общее с лицами, отвечающими за корпоративное управление, представление о характере и способах решения таких вопросов. Примерами значимых вопросов о связанных сторонах являются:

- факты нераскрытия (независимо от того, является ли оно умышленным или нет) руководством в адрес аудитора информации о связанных сторонах или значимых операциях между связанными сторонами, позволяющей лицам, отвечающим за корпоративное управление, узнать о значительных взаимоотношениях или операциях между связанными сторонами, о которых они не знали ранее;
- выявление значительных операций между связанными сторонами, которые не были согласованы и одобрены надлежащим образом и могут указывать на возможность совершения недобросовестных действий;
- разногласия с руководством по вопросу учета значительных операций между связанными сторонами и раскрытия информации о них в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- несоблюдение действующего законодательства или нормативно-правовых требований, устанавливающих запрет или ограничивающих совершение тех или иных операций между связанными сторонами;
- трудности с определением стороны, которая осуществляет конечный контроль над организацией.

²⁹ Положения пункта А8 МСА 230 содержат дополнительные указания относительно характера значимых вопросов, возникающих в ходе аудита.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 560 «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ»

Международный стандарт аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в отношении событий после отчетной даты при проведении аудита финансовой отчетности (см. пункт А1).

События после отчетной даты

2. На финансовую отчетность могут оказывать влияние определенные события, имеющие место после отчетной даты. В рамках многих концепций подготовки финансовой отчетности такие события рассматриваются особо¹. В соответствии с такими концепциями подготовки финансовой отчетности обычно выделяются события двух типов:
 - (a) события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые существовали на отчетную дату;
 - (b) события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые возникли после отчетной даты.

В МСА 700 поясняется, что дата аудиторского заключения информирует пользователей о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые произошли до этой даты.²

Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

4. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что события, имевшие место между отчетной датой и датой аудиторского заключения и требующие корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, надлежащим образом отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (b) предпринять соответствующие действия в ответ на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского заключения и из-за которых аудитор мог бы изменить аудиторское заключение, если бы они были известны аудитору на дату данного заключения.

¹ Например, в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» рассматривается порядок отражения в финансовой отчетности событий (как благоприятных, так и неблагоприятных), которые имели место в период между отчетной датой (именуемой в МСФО (IAS) «датой окончания отчетного периода») и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску.

² МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт А38

Определения

5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) отчетная дата – дата окончания последнего периода, отраженного в финансовой отчетности;
 - (b) дата утверждения финансовой отчетности к выпуску – дата, на которую были подготовлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующие примечания, и на которую лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность (см. пункт А2);
 - (c) дата аудиторского заключения – дата, которой аудитор датирует свое заключение в отношении финансовой отчетности в соответствии с МСА 700 (см. пункт А3);
 - (d) дата выпуска финансовой отчетности – дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью (см. пункты А4–А5);
 - (e) события после отчетной даты – события, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения, а также факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения.

Требования

События, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения

6. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения и которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности. При этом не предполагается, что аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры в отношении вопросов, по которым были получены обоснованные выводы в результате ранее выполненных аудиторских процедур (см. пункт А6).
7. Аудитор обязан выполнить процедуры в соответствии с требованиями пункта 6 таким образом, чтобы они охватывали период между отчетной датой и датой аудиторского заключения или ближайшей возможной датой. При определении характера и объема таких аудиторских процедур аудитор обязан учитывать свою оценку рисков, в том числе он должен (см. пункты А7–А8):
- (a) получить понимание любых установленных руководством процедур, предназначенных для выявления событий после отчетной даты;
 - (b) запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о том, имели ли место какие-либо события после отчетной даты, которые могли повлиять на финансовую отчетность (см. пункт А9);
 - (c) ознакомиться с протоколами (при их наличии) заседаний, проведенных при участии собственников организации, руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, после отчетной даты, и запросить информацию о том, какие вопросы обсуждались на заседаниях, протоколы которых еще не подготовлены (см. пункт А10);
 - (d) ознакомиться с последней промежуточной финансовой отчетностью организации после отчетной даты (при наличии такой отчетности).
8. Если в результате процедур, выполненных согласно требованиям пунктов 6 и 7, аудитор выявит события, которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, он должен установить, отражено ли надлежащим образом в финансовой отчетности каждое такое событие в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Письменные заявления

9. Аудитор обязан запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления, которые они должны предоставить в соответствии с требованиями МСА 580³ в подтверждение того, что были внесены необходимые корректировки и раскрыта информация в отношении всех событий, которые имели место после отчетной даты и

³ МСА 580 «Письменные заявления».

в отношении которых согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации в финансовой отчетности.

Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности

10. Аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского заключения. Однако, если после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан (см. пункт A11):
 - (a) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,
 - (c) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.
11. Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен:
 - (a) выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах;
 - (b) за исключением случаев, когда имеются обстоятельства, указанные в пункте 12:
 - (i) продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами, которые указаны в пунктах 6 и 7, до даты нового аудиторского заключения;
 - (ii) предоставить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности, в которую были внесены изменения. Новое аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску.
12. Если в соответствии с законами, нормативными актами или концепцией подготовки финансовой отчетности руководству не запрещено ограничивать изменения в финансовой отчетности только отражением результатов события или событий после отчетной даты, требующих внесения данных изменений, а лицам, ответственным за утверждение финансовой отчетности, не запрещено ограничиваться утверждением только данных изменений, аудитору разрешается ограничить аудиторские процедуры в отношении событий после отчетной даты, указанных в пункте 11(b)(i), процедурами только в отношении этих изменений. В таких случаях аудитор должен:
 - (a) либо внести изменения в аудиторское заключение, указав в нем дополнительную дату, относящуюся только к внесенным в отчетность изменениям, и тем самым указывая, что аудитор ограничил процедуры в отношении событий после отчетной даты исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к финансовой отчетности; либо (см. пункт A12)
 - (b) предоставить новое аудиторское заключение или измененное аудиторское заключение, которое в разделах «Важные обстоятельства»⁴ или «Прочие сведения» содержит заявление о том, что аудиторские процедуры в отношении событий после отчетной даты ограничены исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к финансовой отчетности.
13. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законами, нормативными актами или концепцией подготовки финансовой отчетности от руководства может не требоваться выпуск финансовой отчетности с внесенными изменениями, а следовательно, аудитор не обязан предоставлять измененное аудиторское заключение или новое аудиторское заключение. Однако в том случае, если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений (см. пункты A13–A14):

⁴ МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

- (a) если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение в соответствии с требованиями МСА 705⁵ и затем предоставить аудиторское заключение;
- (b) если аудиторское заключение уже было предоставлено организации, аудитор должен уведомить руководство, а также лиц, отвечающих за корпоративное управление (за исключением случая, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, принимают участие в управлении организацией), о том, что они не должны выпускать финансовую отчетность, предназначенную для третьих лиц, до тех пор, пока в нее не будут внесены необходимые изменения. Если финансовая отчетность впоследствии все же будет выпущена без внесения требуемых изменений, аудитор должен принять надлежащие меры для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения (см. пункты A15–A16).

Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности

14. После выпуска финансовой отчетности аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении этой финансовой отчетности. Однако, если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан:
 - (a) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,
 - (c) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.
15. Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен (см. пункт A17):
 - (a) выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах;
 - (b) проанализировать действия, предпринятые руководством для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность с аудиторским заключением;
 - (c) за исключением случаев, когда имеются обстоятельства, указанные в пункте 12:
 - (i) продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами, указанными в пунктах 6 и 7, до даты нового аудиторского заключения и датировать новое аудиторское заключение числом, которое не может быть более ранним, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску;
 - (ii) предоставить новое аудиторское заключение в отношении измененной финансовой отчетности;
 - (d) при наличии обстоятельств, указанных в пункте 12, модифицировать аудиторское заключение или предоставить новое аудиторское заключение в соответствии с требованиями пункта 12.
16. Аудитор обязан включить в новое или измененное аудиторское заключение разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» со ссылкой на примечание к финансовой отчетности, в котором более подробно изложены причины изменения ранее выпущенной финансовой отчетности и внесения изменений в заключение, ранее предоставленное аудитором.
17. Если руководство не предпринимает необходимых действий для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность, и не вносит изменений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений, то аудитор должен уведомить руководство и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление (за исключением случая, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, принимают участие в управлении организацией)⁶, о том, что

⁵ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

⁶ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

аудитор примет меры, чтобы не допустить использования аудиторского заключения в будущем. Если, несмотря на такое уведомление, руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают указанных необходимых мер, аудитор обязан предпринять надлежащие действия для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения (см. пункт A18).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

- A1. Если после выпуска финансовой отчетности проаудированная финансовая отчетность включается в состав других документов, у аудитора могут возникнуть дополнительные обязанности, связанные с событиями после отчетной даты, которые аудитору, возможно, потребуется рассмотреть. Например, ему нужно будет учесть правовые или нормативные требования, предусматривающие публичное предложение ценных бумаг, в тех юрисдикциях, в которых ценные бумаги предлагаются к продаже. Например, от аудитора может потребоваться выполнение дополнительных аудиторских процедур в период до даты выпуска окончательного варианта проспекта ценных бумаг. В число таких процедур могут входить процедуры, указанные в пунктах 6 и 7, выполненные в период до даты вступления в силу окончательного варианта проспекта ценных бумаг или ближайшей к ней даты, а также ознакомление с проспектом ценных бумаг, чтобы оценить, соответствует ли прочая информация в проспекте ценных бумаг финансовой информации, с которой ассоциируется аудитор⁷.

Определения

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску (см. пункт 5(b))

- A2. В ряде юрисдикций законами или нормативными актами определены лица или органы (например, руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление), на которых лежит ответственность за принятие окончательного решения о готовности всех отчетов, входящих в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующих примечаний, и предусмотрен необходимый порядок утверждения. В других юрисдикциях порядок утверждения не установлен в законах или нормативных актах и организация следует собственным процедурам при подготовке и оформлении окончательного варианта финансовой отчетности, принимая во внимание особенности структуры руководства и управления в данной организации. В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами. В таких юрисдикциях для того, чтобы аудитор мог сделать вывод о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых он может сформировать аудиторское мнение о финансовой отчетности, не требуется окончательного утверждения акционерами. Для целей Международных стандартов аудита датой утверждения финансовой отчетности к выпуску считается более ранняя из следующих дат: даты, на которую лица, обладающие соответствующими полномочиями, установили, что подготовлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующие примечания, или даты, на которую лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Дата аудиторского заключения (см. пункт 5(c))

- A3. Аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем дата, на которую аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых он может сформировать аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности, включая доказательство того, что подготовлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующие примечания, и что лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность⁸. Следовательно, аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем дата утверждения финансовой отчетности к выпуску, в соответствии с определением, представленным в пункте 5(b). В связи с административными вопросами между датой аудиторского заключения, как

⁷ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 2.

⁸ МСА 700, пункт 41. В некоторых случаях законами или нормативными актами может быть определен момент в рамках процесса подготовки финансовой отчетности, в который аудит предположительно должен быть завершен.

она определена в пункте 5(с), и датой предоставления организации аудиторского заключения может пройти какое-то время.

Дата выпуска финансовой отчетности (см. пункт 5(d))

- A4. Дата выпуска финансовой отчетности обычно зависит от нормативно-правовой базы, регулирующей деятельность организации. При некоторых обстоятельствах датой выпуска финансовой отчетности может считаться дата представления финансовой отчетности в регулирующий орган. Поскольку проаудированная финансовая отчетность не может быть выпущена без аудиторского заключения, дата выпуска проаудированной финансовой отчетности не должна быть более ранней не только по сравнению с датой аудиторского заключения, но и по сравнению с датой предоставления организации аудиторского заключения.

Особенности организаций государственного сектора

- A5. Для организаций государственного сектора датой выпуска финансовой отчетности может быть дата, когда проаудированная финансовая отчетность и аудиторское заключение в отношении этой отчетности представляются в законодательный орган или иным образом становятся публичными.

События, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения (см. пункты 6–9)

- A6. В зависимости от оценки аудитором рисков аудиторские процедуры, которые требуется выполнить в соответствии с пунктом 6, могут включать процедуры, необходимые для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в том числе проверку или тестирование остатков по счетам или операций, которые имели место в течение периода между отчетной датой и датой аудиторского заключения. Аудиторские процедуры, которые требуется выполнить в соответствии с пунктами 6 и 7, проводятся в дополнение к процедурам, которые аудитор может выполнить для других целей и которые тем не менее могут предоставить доказательства в отношении событий после отчетной даты (например, для получения аудиторских доказательств в отношении остатков по счетам на отчетную дату могут быть выполнены такие процедуры, как проверка своевременности отражения или процедуры в отношении последующего погашения дебиторской задолженности).
- A7. В этом контексте в пункте 7 предусмотрены определенные аудиторские процедуры, которые аудитор должен выполнить в соответствии с требованиями пункта 6. Однако процедуры, которые аудитор выполняет в отношении событий после отчетной даты, могут зависеть от имеющейся информации и особенно от степени готовности данных бухгалтерского учета после отчетной даты. Если данные бухгалтерского учета не являются актуальными и, следовательно, не была подготовлена промежуточная финансовая отчетность (как для использования внутри организации, так и для внешних пользователей) либо не были подготовлены протоколы совещаний руководства или заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут быть проведены аудиторские процедуры инспектирования имеющихся бухгалтерских регистров и записей, включая банковские выписки. В пункте A8 приводятся примеры некоторых дополнительных вопросов, которые может рассмотреть аудитор в ходе выполнения данных процедур.
- A8. В дополнение к аудиторским процедурам, проведение которых требуется в соответствии с пунктом 7, аудитор может счесть необходимым и надлежащим:
- ознакомиться с последними данными бюджета организации, прогнозами потоков денежных средств и иными соответствующими отчетами руководства за периоды после отчетной даты;
 - направить либо обновить предыдущие устные или письменные запросы юристам организации относительно претензий и судебных разбирательств;
 - рассмотреть вопрос о необходимости получения письменных заявлений в отношении конкретных событий после отчетной даты для подтверждения прочих аудиторских доказательств, а следовательно, получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Запрос (см. пункт 7(b))

- A9. При направлении руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, запроса о том, имели ли место какие-либо события после отчетной даты, способные оказать влияние на финансовую отчетность, аудитор может запросить информацию о текущем состоянии статей, учет

которых осуществлялся на основании предварительных или неокончательных данных, и может направить конкретные запросы для получения информации по следующим вопросам:

- были ли приняты новые обязательства, привлечены заемные средства или заключены договоры поручительства;
- была ли осуществлена или запланирована продажа активов;
- имело ли место увеличение капитала или выпуск долговых инструментов, например, выпуск новых акций или облигаций, а также было ли заключено или запланировано соглашение о слиянии или ликвидации;
- были ли какие-либо активы конфискованы государством или уничтожены, например, в результате пожара или наводнения;
- имели ли место какие-либо события, связанные с условными обязательствами;
- были ли произведены или запланированы какие-либо необычные бухгалтерские корректировки;
- имели ли место какие-либо события (и есть ли вероятность возникновения в будущем таких событий), которые поставят под сомнение надлежащий характер учетной политики, примененной при подготовке финансовой отчетности, например, в том случае, если данные события ставят под вопрос правомерность использования допущения о непрерывности деятельности;
- имели ли место какие-либо события, влияющие на расчет оценочных значений или суммы резервов, отраженных в финансовой отчетности;
- имели ли место какие-либо события, влияющие на возмещаемость активов.

Ознакомление с протоколами (см. пункт 7(с))

Особенности организаций государственного сектора

A10. В организациях государственного сектора аудитор может ознакомиться с протоколами соответствующих слушаний, проводимых в законодательном органе, и направить запрос в отношении вопросов, рассмотренных в ходе слушаний, по которым протоколы еще не представлены.

Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности

Обязательства руководства перед аудитором (см. пункт 10)

A11. Как поясняется в МСА 210, условия аудиторского задания предусматривают обязательство руководства информировать аудитора о фактах, о которых руководству стало известно в период между датой аудиторского заключения и датой выпуска финансовой отчетности и которые могут оказать влияние на финансовую отчетность⁹.

Указание двух дат (см. пункт 12(а))

A12. В случаях, описанных в пункте 12(а), аудитор вносит изменение в аудиторское заключение для указания дополнительной даты, которая относится только к данному изменению, дата аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, подготовленного до того, как в нее впоследствии были внесены изменения руководством, сохраняется, так как она информирует пользователей отчетности о моменте завершения работы аудитора, выполненной в отношении данной финансовой отчетности. Однако в аудиторском заключении указывается дополнительная дата, чтобы проинформировать пользователей отчетности о том, что аудиторские процедуры, которые были выполнены после указанной даты, касались только последующего изменения в финансовой отчетности. Ниже приводится пример, иллюстрирующий использование такой дополнительной даты.

[Дата аудиторского заключения], кроме заключения в отношении Примечания Y, датой которого является [дата завершения аудиторских процедур, выполненных только в отношении изменения, описанного в Примечании Y].

⁹ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт A23.

Отсутствие требования о внесении руководством изменений в финансовую отчетность (см. пункт 13)

- A13. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом, нормативным актом или концепцией подготовки финансовой отчетности от руководства может не требоваться выпуск измененной финансовой отчетности. Это часто имеет место в случаях, когда приближается срок выпуска финансовой отчетности за следующий период, но при условии, что в данной отчетности будет раскрыта соответствующая информация.

Особенности организаций государственного сектора

- A14. Когда руководство не вносит изменения в финансовую отчетность организаций государственного сектора, меры, принимаемые в соответствии с пунктом 13, могут включать отдельное информирование законодательного или иного соответствующего органа в иерархической структуре подотчетности о последствиях события после отчетной даты для финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Действия аудитора с целью не допустить использования аудиторского заключения(см. пункт 13(b))

- A15. Возможно, аудитору потребуется выполнить дополнительные юридические обязательства, даже если он уже уведомил руководство о том, что выпускать финансовую отчетность нельзя, и руководство согласилось с этим.
- A16. Если руководство выпустило финансовую отчетность несмотря на то, что аудитор уведомил его о том, что выпускать финансовую отчетность для третьих лиц нельзя, порядок действий аудитора, направленных на то, чтобы не допустить использования аудиторского заключения о финансовой отчетности, будет зависеть от юридических прав и обязательств аудитора. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности

Отсутствие требования о внесении руководством изменений в финансовую отчетность (см. пункт 15)

Особенности организаций государственного сектора

- A17. В некоторых юрисдикциях в соответствии с требованиями законов или нормативных актов организациям государственного сектора может быть запрещено выпускать измененную финансовую отчетность. В этом случае надлежащим порядком действия для аудитора может стать информирование соответствующего органа, предусмотренного законодательством.

Действия аудитора с целью не допустить использования аудиторского заключения(см. пункт 17)

- A18. Если аудитор считает, что руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не смогли принять необходимых мер для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения о финансовой отчетности, которая была ранее выпущена организацией, несмотря на то, что аудитор заранее уведомил организацию о том, что примет меры с целью не допустить использования заключения, порядок действий аудитора будет зависеть от его юридических прав и обязательств. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 610 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ, 2013 г.)
«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности внешнего аудитора в случае использования работы внутренних аудиторов. Это подразумевает как (а) использование работы службы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств, так и (б) привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.
2. Настоящий стандарт не применяется в том случае, если у организации отсутствует служба внутреннего аудита (см. пункт А2).
3. Если в организации есть служба внутреннего аудита, требования настоящего стандарта, касающиеся использования работы службы, не применяются в том случае, если:
 - (а) обязанности и деятельность такой службы делают ее неприменимой для целей аудита или
 - (б) исходя из предварительного анализа работы службы, проведенного аудитором в рамках процедур, предусмотренных МСА 315 (пересмотренным)¹, внешний аудитор не предполагает использование работы службы при получении аудиторских доказательств.

Ни одно из положений настоящего стандарта не требует от внешнего аудитора использовать работу службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков или уменьшения объема аудиторских процедур, проводимых непосредственно внешним аудитором; это остается на усмотрение внешнего аудитора при разработке общей стратегии аудита.

4. Кроме того, требования настоящего стандарта, касающиеся привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, не применяются, если внешний аудитор не планирует привлекать их к такому участию.
5. В некоторых юрисдикциях могут существовать запрет или те или иные ограничения по закону или в соответствии с нормативно-правовыми актами на использование внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите. МСА не имеют преимущества над законами и нормативно-правовыми актами, регулирующими аудит финансовой отчетности², поэтому такие запреты или ограничения не будут препятствовать соблюдению внешним аудитором положений МСА (см. п. А31).

¹ МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*.

² МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт А55.

Взаимосвязь между МСА 315 (пересмотренным) и МСА 610 (пересмотренным, 2013 г.)

6. Многие организации в рамках своих систем внутреннего контроля и корпоративного управления создают службы внутреннего аудита. Цели и объем работы службы внутреннего аудита, а также характер ее обязанностей и статус в организации, включая полномочия и подотчетность службы, значительно варьируются и зависят от размера и структуры организации, а также требований, предъявляемых руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление.
7. МСА 315 (пересмотренный) описывает, каким образом знания и опыт службы внутреннего аудита могут помочь внешнему аудитору в изучении организации и ее окружения, а также в выявлении и оценке рисков существенного искажения. Кроме того, в МСА 315 (пересмотренном)³ разъясняется, как эффективное взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами создает обстановку, в которой внешний аудитор может получать информацию о значимых вопросах, способных повлиять на его работу.
8. В зависимости от того, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность, уровень компетентности службы внутреннего аудита и того, насколько она придерживается систематического и упорядоченного подхода, внешний аудитор может также использовать работу службы внутреннего аудита конструктивным образом и в дополнение к собственной работе. Настоящий стандарт описывает обязанности внешнего аудитора в том случае, если он на основе предварительно проведенного анализа службы внутреннего аудита в рамках процедур, выполняемых в соответствии с МСА 315 (пересмотренным), планирует использовать работу службы внутреннего аудита как часть полученных аудиторских доказательств⁴. Такое использование работы службы внутреннего аудита изменяет характер или сроки либо уменьшает объем аудиторских процедур, осуществляемых непосредственно внешним аудитором.
9. Кроме того, в настоящем стандарте описываются обязанности внешнего аудитора, если рассматривается вопрос о привлечении внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.
10. В организации могут быть лица, выполняющие процедуры, подобные тем, которые выполняет служба внутреннего аудита. Однако только процедуры, выполняемые объективной и компетентной службой, применяющей систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества, считаются средствами контроля, и получение доказательств эффективности таких средств контроля входит в комплекс мер, принимаемых аудитором в ответ на выявленные риски в соответствии с МСА 330⁵.

Ответственность внешнего аудитора за аудит

11. Внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается в случае использования внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудиторском задании. Хотя они могут выполнять аудиторские процедуры, подобные тем, которые выполняет внешний аудитор, ни служба внутреннего аудита, ни внутренние аудиторы не являются независимыми лицами по отношению к организации, что является обязательным требованием к внешнему аудитору при проведении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА 200⁶. По этой причине настоящий стандарт определяет условия, при которых внешний аудитор может использовать работу внутренних аудиторов. Кроме того, он определяет перечень действий, которые необходимо предпринять для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа службы внутреннего аудита или внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию в аудите, соответствует целям аудита. Требования разработаны для того, чтобы определить основные принципы вынесения внешним аудитором суждений относительно использования работы внутренних аудиторов, чтобы предотвратить излишнее или необоснованное ее использование.

³ МСА 315 (пересмотренный), пункт A116.

⁴ См. пункты 15–25.

⁵ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

⁶ МСА 200, пункт 14.

Дата вступления в силу

12. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2014 года или после этой даты.

Цели

13. Целями внешнего аудитора в случае, если в организации имеется служба внутреннего аудита и внешний аудитор планирует использовать ее работу для изменения характера или сроков либо уменьшения объема аудиторских процедур, выполняемых им непосредственно, или привлечь внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, является:
- (а) определить, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована или внутренние аудиторы привлечены к непосредственному участию, и если да, то в каких областях и в каком объеме, а затем на основе этого:
 - (б) в случае использования работы службы внутреннего аудита определить, пригодна ли она для использования в целях аудита;
 - (в) в случае привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию установить надлежащий надзор и осуществлять руководство и проверку их работы.

Определения

14. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) служба внутреннего аудита – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение действенности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля (см. пункты А1–А4);
 - (б) непосредственное участие внутренних аудиторов – привлечение внутренних аудиторов к выполнению аудиторских процедур при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.

Требования

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких сферах и в каком объеме она может быть использована

Оценка службы внутреннего аудита

15. Внешний аудитор определяет, может ли быть использована работа службы внутреннего аудита для целей проводимого им аудита, путем оценки:
- (а) того, в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов (см. пункты А5–А9);
 - (б) уровня компетентности службы внутреннего аудита (см. пункты А5–А9);
 - (в) того, придерживается ли служба внутреннего аудита систематического и упорядоченного подхода, включая контроль качества (см. пункты А10–А11).
16. Внешний аудитор не должен использовать работу службы внутреннего аудита, если он установит, что:
- (а) статус службы в организации и применимые политика и процедуры не обеспечивают надлежащей объективности внутренних аудиторов;
 - (б) служба не обладает достаточной квалификацией;
 - (в) служба не применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества (см. пункты А12–А14).

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована

17. При определении областей и объема, в которых может быть использована работа службы внутреннего аудита, внешний аудитор должен взять за основу изучение характера и объема работы, выполненной или планируемой к выполнению службой внутреннего аудита, а также то, насколько она пригодна к использованию с учетом общей стратегии аудита и плана аудита внешнего аудитора (см. пункты А15–А17).
18. Внешний аудитор должен выносить все значимые суждения в ходе выполнения аудиторского задания и для предотвращения ненадлежащего использования работы службы внутреннего аудита планировать аудит таким образом, чтобы меньше использовать работу службы и больше выполнять работу самостоятельно (см. пункты А15–А17) в связи с тем, что:
 - (a) необходимо больше суждений:
 - (i) при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур;
 - (ii) оценке собранных аудиторских доказательств (см. пункты А18–А19);
 - (b) оцененный риск существенных искажений на уровне предпосылок, с учетом рисков, определенных как значительные, выше (см. пункты А20–А22);
 - (c) статус службы внутреннего аудита в организации ниже, а применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов;
 - (d) уровень квалификации службы внутреннего аудита ниже.
19. Внешний аудитор должен также оценить, будет ли его участие в аудите достаточным при условии использования работы службы внутреннего аудита в запланированном объеме учитывая, что внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение (см. пункты А15–А22).
20. Внешний аудитор должен при информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемом объеме и сроках аудита в соответствии с МСА 260⁷ предоставить информацию о том, каким образом он планирует использовать работу службы внутреннего аудита (см. пункт А23).

Использование работы службы внутреннего аудита

21. Если внешний аудитор планирует использовать работу службы внутреннего аудита, он должен обсудить планируемое использование с этой службой с целью координации ее соответствующей деятельности (см. пункты А24–А26).
22. Внешний аудитор должен ознакомиться с отчетами службы внутреннего аудита, касающимися ее работы, которую внешний аудитор планирует использовать, для получения представления о характере и объеме выполненных ею аудиторских процедур и соответствующих результатах.
23. Внешний аудитор должен провести достаточный объем аудиторских процедур в отношении работы службы внутреннего аудита в целом, которую он планирует использовать, для определения того, насколько она пригодна для целей аудита, включая оценку по следующим параметрам:
 - (a) насколько работа службы была должным образом спланирована, выполнена, контролировалась, проверялась и оформлялась документально;
 - (b) были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы на их основе служба была в состоянии сделать разумные выводы;
 - (c) являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы (см. пункты А27–А30.).
24. Характер и объем аудиторских процедур, проводимых внешним аудитором, должен соответствовать тому, каким образом внешний аудитор оценивает:
 - (a) объем необходимых профессиональных суждений;

⁷ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 15

- (b) оцененный риск существенного искажения;
 - (c) то, насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
 - (d) уровень профессиональной квалификации службы⁸ (см. пункты A27–A29), и должен предполагать повторное выполнение некоторых работ (см. пункт A30).
25. Внешний аудитор должен также удостовериться в том, что его выводы, сделанные в отношении службы внутреннего аудита согласно пункту 15 настоящего стандарта, и решения, принятые относительно характера и объема использования работы службы для целей аудита согласно пунктам 18–19 настоящего стандарта, остаются уместными.

Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

26. Внешнему аудитору может быть законодательно или в соответствии с нормативно-правовыми актами запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию. Если это так, то пункты 27–35 и 37 не применяются (см. пункт A31.).
27. Если привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию законодательством или нормативно-правовыми актами не запрещено и внешний аудитор планирует использовать внутренних аудиторов для этих целей, он должен оценить наличие и значимость угроз, способных повлиять на объективность внутренних аудиторов, а также уровень их профессиональной квалификации. Оценка наличия и значимости факторов, угрожающих объективности внутренних аудиторов, должна включать запрос внутренним аудиторам относительно их интересов и отношений, способных повлиять на объективность (см. пункты A32–A34.).
28. Внешний аудитор не должен привлекать внутреннего аудитора к непосредственному участию, если:
- (a) существуют значительные угрозы объективности внутреннего аудитора;
 - (b) внутренний аудитор не обладает достаточной квалификацией для выполнения соответствующих работ (см. пункты A32–A34.).

Определение характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите

29. При определении характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, а также характера, сроков и объема руководства, надзора и проверки их работы, целесообразных с учетом обстоятельств, внешний аудитор должен рассмотреть:
- (a) объем профессиональных суждений, необходимых
 - (i) при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур;
 - (ii) оценке собранных аудиторских доказательств;
 - (b) оцененный риск существенного искажения;
 - (c) результаты проведенной оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, которые будут привлечены к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации (см. пункты A35–A39.).
30. Внешний аудитор не должен привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите для выполнения аудиторских процедур:
- (a) предполагающих вынесение значимых профессиональных суждений для целей аудита (см. пункт A19);
 - (b) относящихся к тем случаям, когда оцененный риск существенных искажений оценивается как более высокий и профессиональное суждение, которое необходимо использовать при

⁸ См. пункт 18.

выполнении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходит за рамки ограниченного (см. пункт А38);

- (с) имеющих отношение к работе, которую выполняли внутренние аудиторы и о которой служба внутреннего аудита уже отчиталась или будет отчитываться перед руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (d) относящихся к решениям, принимаемым внешним аудитором в соответствии с настоящим стандартом относительно службы внутреннего аудита и использования ее работы или привлечения к непосредственному участию (см. пункты А35–А39).
31. Проведя надлежащую оценку возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите и степени такого участия, внешний аудитор должен при информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно планируемого объема и сроков аудита в соответствии с МСА 260⁹ довести до их сведения характер и степень планируемого непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите для того, чтобы прийти к взаимному согласию, что такое участие с учетом обстоятельств аудиторского задания не является чрезмерным (см. пункт А39).
32. Внешний аудитор должен оценить, будет ли его участие в аудите в целом по-прежнему достаточным при привлечении внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите в запланированном объеме, а также использовании работы службы внутреннего аудита, учитывая, что внешний аудитор единолично несет ответственность за выражаемое аудиторское мнение.

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

33. До привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите внешний аудитор должен:
- (а) получить письменное согласие от уполномоченного представителя организации на то, что внутренним аудиторам разрешено выполнять инструкции внешнего аудитора и что организация не будет вмешиваться в работу, которую внутренний аудитор выполняет для внешнего аудитора;
 - (b) получить письменное согласие внутренних аудиторов на то, что они будут соблюдать конфиденциальность в отношении определенных сведений в соответствии с инструкциями внешнего аудитора и информировать внешнего аудитора в случае возникновения угроз для их объективности.
34. Внешний аудитор должен руководить, осуществлять надзор и проверку работы, выполненной внутренними аудиторами по аудиторскому заданию, в соответствии с МСА 220¹⁰. При этом:
- (а) характер, сроки и объем такого руководства, надзора и проверки должны определяться с учетом того, что внутренние аудиторы не являются независимыми лицами по отношению к организации, и соответствовать результатам оценки факторов, приведенных в пункте 29 настоящего стандарта;
 - (b) процедуры проверки должны включать перепроверку исходных аудиторских доказательств по отдельным направлениям работы, выполненным внутренними аудиторами.
- Руководство, надзор и проверка внешним аудитором работы, выполненной внутренними аудиторами, должны быть достаточными для того, чтобы внешний аудитор был убежден в том, что внутренние аудиторы получили достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении выводов, сделанных на основе этой работы (см. пункты А40–А41).
35. В процессе руководства, надзора и проверки работы, выполненной внутренними аудиторами, внешний аудитор должен внимательно следить за появлением каких-либо признаков того, что проведенные им оценки согласно пункту 27 более не являются надлежащими.

Документация

⁹ МСА 260, пункт 15.

¹⁰ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

36. Если внешний аудитор использует работу службы внутреннего аудита, он должен включить в аудиторскую документацию:
- (a) сведения по оценке:
 - (i) того, насколько статус службы в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
 - (ii) уровня профессиональной квалификации службы;
 - (iii) того, насколько служба применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества;
 - (b) характер и объем использованной работы, а также то, почему было принято такое решение;
 - (c) описание аудиторских процедур, выполненных внешним аудитором для оценки надлежащего характера использованной работы.
37. Если внешний аудитор привлекает внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, он должен включить в аудиторскую документацию:
- (a) результаты оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации;
 - (b) основания для принятия решения относительно характера и объема работы, выполняемой внутренними аудиторами;
 - (c) сведения о лицах, проверявших выполненную работу, и дату и объем такой проверки согласно МСА 230¹¹;
 - (d) письменное согласие, полученное от уполномоченного представителя организации и внутренних аудиторов согласно пункту 33 настоящего стандарта;
 - (e) рабочую документацию, подготовленную внутренними аудиторами, привлеченными к непосредственному участию в аудиторском задании.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение службы внутреннего аудита (см. пункты 2, 14(a))

- A1. Цели и объем работы службы внутреннего аудита обычно включают мероприятия по обеспечению уверенности и консультированию, направленные на оценку и повышение эффективности процессов корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля организации, такие как:

Мероприятия, связанные с корпоративным управлением

- Служба внутреннего аудита может оценивать процесс корпоративного управления с точки зрения достижения им целей, касающихся этических норм и ценностей, управления результатами деятельности организации и подотчетности, информирования соответствующих подразделений организации о рисках и контроле, а также эффективности информационного взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, внешним и внутренними аудиторами и руководством.

Мероприятия, связанные с управлением рисками

- Служба внутреннего аудита может содействовать организации в выявлении и оценке областей, наиболее подверженных рискам, а также принимать участие в совершенствовании системы управления рисками и внутреннего контроля (включая повышение эффективности процесса подготовки финансовой отчетности).

¹¹ МСА 230 «Аудиторская документация».

- Служба внутреннего аудита может выполнять процедуры, направленные на содействие организации в выявлении случаев недобросовестных действий.

Мероприятия, связанные с внутренним контролем

- Оценка системы внутреннего контроля. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке средств контроля, оценке их функционирования и предоставлению рекомендаций по их улучшению. Выполняя данные обязанности, служба внутреннего аудита обеспечивает уверенность в отношении конкретного средства контроля. Например, служба внутреннего аудита может планировать и проводить тесты или другие процедуры по обеспечению уверенности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении структуры, внедрения и операционной эффективности системы внутреннего контроля, включая те средства контроля, которые являются значимыми для аудита.
 - Изучение финансовой и операционной информации. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке средств, используемых для выявления, признания, оценки и классификации финансовой и операционной информации и составления отчетов по ней, а также по особому изучению отдельных статей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам и процедур.
 - Проверка операционной деятельности. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке результативности и эффективности операционной деятельности, включая нефинансовую деятельность организации.
 - Проверка соблюдения требований законодательства и нормативно-правовых актов. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке соблюдения законов, нормативно-правовых актов и прочих внешних требований, а также политики и директив в области управления и прочих внутренних требований.
- A2. Мероприятия, выполняемые службой внутреннего аудита, могут внутри организации выполняться подразделениями с другими названиями. Некоторые или все обязанности службы могут быть также переданы сторонней организации, оказывающей соответствующие услуги. Однако ни название подразделения, ни то, что его действия выполняются внутренним подразделением или сторонней организацией, не являются решающими факторами при определении того, может ли внешний аудитор использовать работу службы. Скорее, наиболее важную роль играют характер мероприятий, то, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, уровень их профессиональной квалификации и применение систематического и упорядоченного подхода в работе. При упоминании работы службы внутреннего аудита в настоящем стандарте речь также идет о других подразделениях и сторонних организациях, обладающих указанными выше характеристиками.
- A3. В отношении лиц в организации, выполняющих операционные и управленческие функции и обязанности и не входящих в состав службы внутреннего аудита, обычно существуют угрозы объективности, из-за чего для целей настоящего стандарта их нельзя рассматривать как часть службы внутреннего аудита, хотя они могут осуществлять контрольные действия, которые могут быть протестированы в соответствии с МСА 330¹². По этой причине мониторинг, осуществляемый руководителем-собственником, не будет считаться аналогом деятельности службы внутреннего аудита.
- A4. Хотя цели службы внутреннего аудита и внешнего аудитора различаются, служба внутреннего аудита может выполнять аудиторские процедуры, подобные тем, которые выполняет внешний аудитор при аудите финансовой отчетности. Если это так, то внешний аудитор может воспользоваться работой службы для целей аудита одним или несколькими из следующих способов:
- получить информацию, имеющую отношение к оценке внешним аудитором рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. В связи с этим, согласно МСА 315 (пересмотренному)¹³, внешнему аудитору требуется получить понимание характера обязанностей службы внутреннего аудита, ее статуса в

¹² См. пункт 10.

¹³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(a).

организации, а также мероприятий, которые она выполняет или планирует выполнить, и опросить соответствующих лиц в составе службы внутреннего аудита (если она есть в организации);

- если это не запрещено или не ограничивается так или иначе законодательством или нормативно-правовыми актами, внешний аудитор по результатам соответствующей оценки может принять решение об использовании результатов работы службы внутреннего аудита в качестве частичной замены аудиторских доказательств, которые должны были быть собраны непосредственно внешним аудитором.¹⁴

Кроме того, если это также не запрещено или не ограничивается тем или иным образом законодательством или нормативно-правовыми актами, внешний аудитор может привлечь внутренних аудиторов к выполнению аудиторских процедур при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором («непосредственное участие в аудите» согласно настоящему стандарту).¹⁵

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких областях и в каком объеме она может быть использована

Оценка службы внутреннего аудита

Объективность и профессиональная квалификация (см. пункт 15(a)–(b))

- A5. Внешний аудитор применяет профессиональное суждение при определении того, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована для целей аудита, а также характера и объема работы.
- A6. То, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, а также уровень профессиональной квалификации особенно важны при принятии решения об использовании работы службы, а также характере и объеме работы, которую уместно использовать с учетом конкретных обстоятельств.
- A7. Объективность означает способность выполнять задачи непредвзято, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением. Факторы, которые могут влиять на оценку внешнего аудитора, включают следующие:
- Насколько статус службы внутреннего аудита в организации, включая полномочия и подотчетность службы, обеспечивает ее способность действовать непредвзято, избегая конфликта интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением. Например, подчиняется ли служба внутреннего аудита лицам, отвечающим за корпоративное управление, или должностным лицам с соответствующими полномочиями, или, если она подчиняется руководству, имеет ли она возможность взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
 - Имеются ли у службы внутреннего аудита обязанности, противоречащие друг другу, например, управляющие или операционные обязанности, не относящиеся к прямой компетенции службы внутреннего аудита.
 - Осуществляют ли лица, отвечающие за корпоративное управление, надзор за принятием решений, связанных с персоналом службы внутреннего аудита, например, определением политики вознаграждения.
 - Существуют ли какие-либо ограничения или запреты, налагаемые на службу внутреннего аудита руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, например, касающиеся передачи результатов работы службы внешнему аудитору.
 - Являются ли внутренние аудиторы членами соответствующих профессиональных организаций и налагает ли на них такое членство обязательство по соблюдению профессиональных стандартов, касающихся объективности, или соблюдение таких стандартов предписывается их внутренней политикой.

¹⁴ См. пункты 15–25.

¹⁵ См. пункты 26–35.

- А8.** Профессиональная квалификация службы внутреннего аудита означает получение и поддержание знаний и навыков работниками службы в целом на уровне, позволяющем им выполнять порученные задачи должным образом и в соответствии с применимыми профессиональными стандартами. Факторы, которые могут влиять на оценку внешнего аудитора, включают следующие:
- Обладает ли служба внутреннего аудита достаточными и надлежащими ресурсами с учетом размера организации и характера ее деятельности.
 - Приняты ли в организации правила набора, обучения внутренних аудиторов и их назначения на задания по внутреннему аудиту.
 - Прошли ли внутренние аудиторы надлежащее обучение техническим аспектам и обладают ли они достаточной профессиональной квалификацией в области аудита. Применимые критерии, которые может учесть внешний аудитор при проведении оценки, могут, например, включать наличие у внутреннего аудитора соответствующих профессиональных достижений и опыта.
 - Обладают ли внутренние аудиторы необходимыми знаниями, связанными с процессом подготовки финансовой отчетности организации и применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, а также навыками (например, знание специфики конкретной отрасли), позволяющими им выполнять работу в отношении финансовой отчетности организации.
 - Являются ли внутренние аудиторы членами соответствующих профессиональных организаций, предписывающих им соблюдение определенных профессиональных стандартов, включая требования по непрерывному профессиональному развитию.
- А9.** Объективность и профессиональную квалификацию службы внутреннего аудита можно представить в совокупности. Чем лучше статус службы в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, а также чем выше профессиональная квалификация службы, тем вероятнее, что внешний аудитор сможет использовать работу службы, и тем в большем объеме он сможет это сделать. Однако надлежащий статус в организации и применимые политика и процедуры, обеспечивающие высокий уровень объективности внутренних аудиторов, не могут компенсировать недостаток профессиональной квалификации службы. Точно так же, как высокая профессиональная квалификация внутренних аудиторов не может компенсировать ненадлежащий статус или политику и процедуры, не обеспечивающие достаточную объективность внутренних аудиторов.

Применение систематического и упорядоченного подхода (см. пункт 15(с))

- А10.** Применение систематического и упорядоченного подхода к планированию, выполнению, надзору, проверке и документальному оформлению мероприятий отличает деятельность службы внутреннего аудита от другой деятельности по мониторингу, которая может проводиться внутри организации.
- А11.** Факторы, способные повлиять на оценку внешним аудитором того, насколько подход службы внутреннего аудита является систематическим и упорядоченным, включают следующие:
- Наличие, адекватность и использование в организации зафиксированных документально процедур или руководств по внутреннему аудиту, охватывающих такие области, как оценка рисков, рабочие программы, документация и подготовка отчетов, характер и сфера действия которых соответствуют размеру и условиям организации.
 - Наличие у службы внутреннего аудита надлежащей политики и процедур контроля качества, например, указанных в МСКК 1¹⁶ и применимых к службе внутреннего аудита (касающихся сферы деятельности руководства и персонала, а также выполнения заданий), или требований по контролю качества согласно стандартам, установленным для внутренних аудиторов соответствующими профессиональными организациями. Подобные организации могут устанавливать также иные уместные требования, включая, к примеру, проведение периодической внешней оценки качества.

¹⁶ Международный стандарт по контролю качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

Обстоятельства, при которых работа службы внутреннего аудита не может быть использована (см. пункт 16)

- A12. Оценка внешним аудитором того, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов, и профессиональной квалификации службы, а также выяснение, применяется ли службой внутреннего аудита систематический и упорядоченный подход, может указывать на наличие настолько значительных рисков в отношении качества работы службы, что ее использование в качестве аудиторских доказательств, не будет уместным.
- A13. Рассмотрение факторов, указанных в пунктах А7, А8 и А11 настоящего стандарта, как вместе, так и в отдельности, крайне важно, поскольку зачастую один какой-либо фактор сам по себе является достаточным основанием для того, чтобы заключить, что работа службы внутреннего аудита не может быть использована для целей аудита. Так, в частности, организационный статус службы внутреннего аудита имеет особо важное значение при оценке рисков для объективности внутренних аудиторов. Если служба внутреннего аудита в организационной структуре подчиняется руководству, это считается значительной угрозой для ее объективности, если только другие факторы, указанные в пункте А7 настоящего стандарта, вместе не обеспечивают необходимые меры защиты для снижения угрозы до приемлемого уровня.
- A14. Кроме того, согласно Кодексу СМСЭБ¹⁷, возможна угроза самоконтроля в том случае, если внешний аудитор согласится на оказание услуг по внутреннему аудиту клиенту аудитора и результаты таких услуг будут использованы при проведении аудита. Это связано с вероятностью того, что аудиторская группа будет использовать результаты услуг по внутреннему аудиту без надлежащей оценки этих результатов и без применения того же уровня профессионального скептицизма, который был бы применен в том случае, если бы работа по внутреннему аудиту выполнялась лицами, не имеющими отношения к аудиторской организации. Кодекс СМСЭБ¹⁸ содержит запреты, применяемые в определенных случаях, а также меры предосторожности, которые могут быть приняты для снижения угрозы до приемлемого уровня.

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована

Факторы, влияющие на определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована (см. пункты 17–19)

- A15. Как только внешний аудитор принял решение о том, что работа службы внутреннего аудита может быть использована для целей аудита, прежде всего он должен рассмотреть, уместны ли характер и объем работы, которая была или будет выполнена службой, в рамках общей стратегии и плана аудита, разработанных внешним аудитором в соответствии с МСА 300.¹⁹
- A16. Примеры работ службы внутреннего аудита, которые могут быть использованы внешним аудитором, включают:
- тестирование операционной эффективности средств контроля;
 - процедуры проверки по существу, предполагающие применение ограниченного профессионального суждения;
 - наблюдение за инвентаризацией запасов;
 - отслеживание операций через информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности;
 - тестирование соблюдения нормативных требований;
 - в некоторых случаях – аудит или обзорная проверка финансовой информации дочерних обществ, не являющихся значительными компонентами группы (если это не противоречит требованиям МСА 600)²⁰.

¹⁷ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), раздел 290.199.

¹⁸ Кодекс СМСЭБ, разделы 290.195–290.200.

¹⁹ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

²⁰ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

A17. На принимаемое внешним аудитором решение о планируемом характере и объеме работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована, будут влиять результаты проведенной им оценки того, насколько организационный статус службы и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов, а также уровня профессиональной квалификации службы внутреннего аудита согласно пункту 18 настоящего стандарта. Кроме того, дополнительными факторами, влияющими на решение внешнего аудитора, будут объем суждений, необходимых при планировании, выполнении и оценке работы, а также выявленный риск существенных искажений предпосылок подготовки финансовой отчетности. В некоторых обстоятельствах внешний аудитор не сможет использовать работу службы внутреннего аудита для целей аудита, как указано в пункте 16 настоящего стандарта.

Профессиональные суждения, применяемые при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке их результатов (см. пункты 18(a), 30(a))

A18. Чем больше объем профессиональных суждений, которые необходимо применить при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке аудиторских доказательств, тем больше процедур внешнему аудитору придется выполнить самостоятельно согласно пункту 18 настоящего стандарта, поскольку использование только работы службы внутреннего аудита в этом случае не обеспечит внешнего аудитора достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами.

A19. Поскольку внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, он должен сам выносить все значимые суждения по аудиторскому заданию согласно пункту 18. Значимые суждения включают:

- оценку рисков существенных искажений;
- оценку достаточности выполненных тестов;
- оценку обоснованности использования руководством допущения о непрерывности деятельности;
- оценку значительных оценочных значений;
- оценку адекватности раскрываемой в отчетности информации и других вопросов, оказывающих влияние на аудиторское заключение.

Оцененный риск существенного искажения (см. пункт 18(b))

A20. В отношении отдельных остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации – чем выше оценен риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, тем больший объем суждений, как правило, требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и последующей оценке их результатов. В этом случае внешний аудитор должен будет в соответствии с пунктом 18 настоящего стандарта выполнить больше процедур самостоятельно и, следовательно, в меньшей степени использовать работу службы внутреннего аудита для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Кроме того, согласно МСА 200²¹, чем выше оценен риск существенного искажения, тем более убедительными должны быть аудиторские доказательства, что также означает, что внешнему аудитору необходимо будет больше работы выполнить самостоятельно.

A21. Как указано в МСА 315 (пересмотренном)²², значительные риски требуют повышенного внимания аудитора, и, следовательно, возможность для внешнего аудитора использования работы службы внутреннего аудита применительно к значительным рискам будет ограничена процедурами, предполагающими ограниченные суждения. Кроме того, в тех случаях, когда риск существенного искажения не является низким, использование только работы службы внутреннего аудита, будет, скорее всего, недостаточно для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня и вряд ли приведет к устранению необходимости выполнения ряда тестов внешним аудитором самостоятельно.

A22. Выполнение процедур в соответствии с настоящим стандартом может привести к тому, что внешний аудитор пересмотрит свою оценку рисков существенного искажения. Следовательно,

²¹ МСА 200, пункт A29.

²² МСА 315 (пересмотренный), пункт 4(е).

это может повлиять на его решение относительно использования работы службы внутреннего аудита и необходимости дальнейшего применения настоящего стандарта.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 20)

A23. В соответствии с МСА 260²³ внешний аудитор обязан информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемом объеме и сроках проведения аудита. Планируемое использование работы службы внутреннего аудита является неотъемлемой частью общей стратегии аудита внешнего аудитора и, следовательно, также должно быть доведено до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для понимания предлагаемого подхода к аудиту.

Использование работы службы внутреннего аудита

Обсуждение и координация работы со службой внутреннего аудита (см. пункт 21)

A24. При обсуждении планируемого использования работы со службой внутреннего аудита в качестве основы координации соответствующих действий имеет смысл рассмотреть следующие вопросы:

- сроки выполнения работы;
- характер выполняемой работы;
- объем покрытия аудиторскими процедурами;
- уровень существенности для финансовой отчетности в целом (если применимо, уровень или уровни существенности для конкретных классов операций, остатков по счетам или раскрываемых данных) и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур;
- предлагаемые методы отбора элементов и размеры выборки;
- документальное оформление выполненной работы;
- процедуры проверки и подготовки отчетов.

A25. Координация между внешним аудитором и службой внутреннего аудита является эффективной, если, например:

- обсуждения проводятся регулярно в течение периода;
- внешний аудитор информирует службу внутреннего аудита о значимых вопросах, способных на нее повлиять;
- внешний аудитор получает информацию и имеет доступ к соответствующим отчетам службы внутреннего аудита, а также до его сведения доводятся значимые вопросы, привлечшие внимание службы, если они способны повлиять на работу внешнего аудитора, для того чтобы у него была возможность проанализировать их последствия для аудиторского задания.

A26. В МСА 200²⁴ подчеркивается важность применения аудитором профессионального скептицизма при планировании и выполнении аудита, включая особую настороженность к информации, которая может поставить под сомнение достоверность документов и ответов на запросы, которые планируется использовать в качестве аудиторского доказательства. Следовательно, информационное взаимодействие между внешним аудитором и службой внутреннего аудита на протяжении аудиторского задания может дать внутренним аудиторам возможность довести до сведения внешнего аудитора какие-либо вопросы, способные повлиять на его работу²⁵. Это позволит внешнему аудитору принять такую информацию во внимание при выявлении и оценке рисков существенного искажения. Кроме того, если полученные данные будут указывать на повышенный риск существенного искажения финансовой отчетности или касаться каких-либо фактических, заявленных или предполагаемых случаев недобросовестных действий, внешний

²³ МСА 260, пункт 15.

²⁴ МСА 200, пункты 15 и A18.

²⁵ МСА 315 (пересмотренный), пункт A116.

аудитор сможет принять это во внимание при выявлении риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в соответствии с МСА 240²⁶.

Процедуры определения надлежащего характера работы службы внутреннего аудита (пункты 23–24)

- A27. Аудиторские процедуры, проводимые внешним аудитором в отношении содержательной части работы службы внутреннего аудита в целом, которую он планирует использовать, служат основой для оценки общего качества работы службы и объективности, с которой она выполнялась.
- A28. Процедуры, которые внешний аудитор может выполнить с целью оценки качества выполненной работы, а также полученных службой внутреннего аудита выводов, помимо процедуры повторного выполнения в соответствии с пунктом 24, включают:
- проведение опроса соответствующих лиц в службе внутреннего аудита;
 - наблюдение за процедурами, проводимыми службой внутреннего аудита;
 - изучение плана работы и рабочей документации службы внутреннего аудита.
- A29. Чем больше требуется профессиональных суждений, выше выявленный риск существенного искажения, ниже уровень профессиональной квалификации службы внутреннего аудита и чем в меньшей степени организационный статус службы и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, тем больше аудиторских процедур необходимо будет провести внешнему аудитору в отношении работы службы для того, чтобы принять решение о ее использовании с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств и формирования на их основе аудиторского мнения.

Повторное выполнение аудиторских процедур (см. пункт 24)

- A30. Применительно к настоящему стандарту повторное выполнение процедур означает независимое выполнение процедур внешним аудитором с целью проверки выводов, сделанных службой внутреннего аудита. Данная цель может быть достигнута как путем проверки элементов, уже проверенных службой внутреннего аудита, так и – если это сделать невозможно – путем проверки достаточного количества других аналогичных элементов, не проверенных службой внутреннего аудита. Процедура повторного выполнения позволяет получить более убедительные доказательства относительно качества работы службы внутреннего аудита по сравнению с другими процедурами, которые внешний аудитор может выполнить согласно пункту A28. Хотя внешнему аудитору нет необходимости проводить подобную процедуру в отношении каждой области работы службы, которую он использует, частичное повторное выполнение требуется в отношении содержательной части работы службы в целом, подлежащей использованию, согласно пункту 24. Внешнему аудитору следует прежде всего рассмотреть вопрос проведения этой процедуры в тех областях, где службой внутреннего аудита были применены значимые суждения при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также в областях с высоким риском существенного искажения.

Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (см. пункты 5, 26–28)

- A31. В тех юрисдикциях, где внешнему аудитору законодательно или в соответствии с нормативно-правовыми актами запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, аудиторам группы целесообразно рассмотреть вопрос о том, распространяется ли данный запрет на аудиторов компонентов, и если да, то обратить на это внимание при информировании аудиторов компонентов.²⁷
- A32. Как указано в пункте A7 настоящего стандарта, объективность означает способность выполнять работу беспристрастно, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других,

²⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт A11, касающийся МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

²⁷ МСА 600, пункт 40(b).

побуждающего пренебречь профессиональным суждением. При оценке наличия и значимости угрозы для объективности внутреннего аудитора следует учитывать следующие факторы:

- насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов²⁸;
- семейные или иные личные отношения с лицом, работа которого связана или которое отвечает за аспект деятельности организации, в отношении которой проводится аудит;
- связи с подразделением или департаментом организации, к которой относится аудит;
- значительный финансовый интерес в организации, за исключением вознаграждений, получаемых на условиях, аналогичных условиям, действующим применительно к другим работникам организации такого же уровня.

Пособия для внутренних аудиторов, выпущенные соответствующими профессиональными организациями, могут содержать дополнительные полезные руководства в связи с этим.

- A33. Однако также могут существовать ситуации, когда значимость угрозы для объективности внутреннего аудитора такова, что нельзя принять никакие меры предосторожности для снижения ее до приемлемого уровня. Например, в силу того, что достаточность принимаемых мер предосторожности определяется значительностью работы в контексте всего аудита, пункты 30(a) и 30(b) запрещают привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в выполнении процедур, предполагающих применение значимых суждений или относящихся к областям высокого риска существенного искажения, когда суждения, требуемые при выполнении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходят за пределы ограниченных. То же самое относится к работе, в результате которой возникает угроза самоконтроля, что обуславливает тот факт, что внутренним аудиторам запрещено выполнять процедуры в обстоятельствах, описанных в пунктах 30(c) и 30(d).
- A34. При оценке уровня профессиональной квалификации внутреннего аудитора могут быть также применимы факторы, указанные в пункте А8 настоящего стандарта, но с учетом того, что они относятся к отдельным аудиторам, и с учетом работы, которую им может быть поручено выполнять.

Определение характера и объема работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите (см. пункты 29–31)

- A35. В пунктах А15–А22 настоящего стандарта содержатся соответствующие рекомендации относительно определения характера и объема работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам.
- A36. При определении характера работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, внешний аудитор должен проявить осмотрительность, чтобы ограничить работу только теми областями, в которых такую работу действительно целесообразно поручать. Примеры действий и задач, которые будет нецелесообразно поручать внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите, включают:
- обсуждение рисков недобросовестных действий. Однако внешний аудитор может опросить внутренних аудиторов по поводу таких рисков в организации в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)²⁹;
 - определение необъявленных аудиторских процедур согласно МСА 240.
- A37. Также, поскольку в соответствии с МСА 505³⁰ внешний аудитор обязан самостоятельно контролировать запросы на получение внешних подтверждений и оценивать результаты процедур внешнего подтверждения, данную обязанность также будет нецелесообразно возлагать на внутренних аудиторов. Однако внутренние аудиторы могут помочь в сборе информации, необходимой для принятия внешним аудитором решения по расхождениям, обнаруженным в ответах на запросы.
- A38. Объем необходимых суждений, а также риск существенного искажения также имеют значение при определении работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, привлеченным

²⁸ См. пункт А7.

²⁹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(a).

³⁰ МСА 505 «Внешние подтверждения», пункты 7 и 16.

к непосредственному участию. Например, в том случае, если оценка дебиторской задолженности рассматривается как область повышенного риска, внешний аудитор может поручить проверку правильности сроков возникновения задолженности внутреннему аудитору, привлеченному к непосредственному участию. Однако в силу того, что оценка достаточности резерва по дебиторской задолженности, проводимая на основе сроков возникновения, предполагает вынесение суждения, выходящего за рамки ограниченного, данную процедуру поручать внутреннему аудитору, непосредственно участвующему в аудите, будет нецелесообразно.

- A39. Несмотря на то, что руководство, надзор и проверка работы осуществляются внешним аудитором, чрезмерное использование работы внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, может негативно сказаться на восприятии независимости внешнего аудитора при выполнении аудиторского задания.

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (см. пункт 34)

- A40. Поскольку работники службы внутреннего аудита не являются независимыми по отношению к организации лицами, что является обязательным требованием к внешнему аудитору при выражении мнения относительно финансовой отчетности, руководство, надзор и проверка работы внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, осуществляются внешним аудитором, как правило, иначе и шире, чем тогда, когда работу выполняла бы аудиторская группа.
- A41. Осуществляя руководство работой внутренних аудиторов, внешний аудитор может, например, напомнить внутренним аудиторам, чтобы они довели до его сведения какие-либо бухгалтерские и аудиторские вопросы, обнаруженные в ходе аудита. При проверке работы, выполненной внутренними аудиторами, внешний аудитор должен рассмотреть среди прочего, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими в конкретных обстоятельствах и подтверждают ли сделанные выводы.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 620
«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»

Международный стандарт аудита (МСА) 620 *«Использование работы эксперта аудитора»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий международный стандарт аудита устанавливает обязанности аудитора в связи с использованием работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, когда эта работа используется для содействия аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
2. Настоящий стандарт не рассматривает:
 - (a) ситуации, когда в состав аудиторской группы входит сотрудник, обладающий знаниями и опытом в специальной области бухгалтерского учета или аудита, или ситуации, когда аудиторская группа консультируется с физическим лицом или организацией, имеющими такую квалификацию; указанные ситуации рассматриваются в МСА 220¹, или
 - (b) использование аудитором работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, когда их работа в этой области используется для содействия организации в подготовке финансовой отчетности (эксперт руководства); указанные ситуации рассматриваются в МСА 500².

Ответственность аудитора за аудиторское мнение

3. Аудитор несет единоличную ответственность за выраженное мнение аудитора, при этом его ответственность не уменьшается вследствие того, что аудитор использовал работу эксперта аудитора. Однако если аудитор, использующий работу эксперта аудитора в соответствии с требованиями настоящего стандарта, решает, что работа данного эксперта отвечает стоящим перед аудитором целям, аудитор может принять результаты работы или выводы данного эксперта, относящиеся к области знаний эксперта, в качестве надлежащего аудиторского доказательства.

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

5. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) определить необходимость использования работы эксперта аудитора;
 - (b) при использовании работы эксперта аудитора определить, соответствует ли эта работа целям аудитора.

¹ МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты А10, А20–А22

² МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*, пункты А34–А48.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) эксперт аудитора – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа в этой области помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Эксперт аудитора может быть либо внутренним экспертом (из числа партнеров³ или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), либо внешним экспертом (см. пункты А1–А3);
 - (б) квалификация – навыки, знания и опыт работы в определенной области;
 - (с) эксперт руководства – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности.

Требования

Определение необходимости привлечения эксперта аудитора

7. Если для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходима квалификация в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, аудитор должен определить, следует ли использовать работу привлеченного эксперта аудитора (см. пункт А4–А9).

Характер, сроки и объем аудиторских процедур

8. Характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями пунктов 9–13 настоящего стандарта, будут различаться в зависимости от обстоятельств. При определении характера, сроков и объема данных процедур аудитор должен рассмотреть ряд вопросов, включая следующее (см. пункт А10):
- (а) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;
 - (б) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;
 - (с) значимость работы такого эксперта в контексте аудита;
 - (д) знакомство аудитора с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у аудитора опыта работы с этим экспертом;
 - (е) распространяются ли на данного эксперта требования политики и процедуры по контролю качества, принятые в организации аудитора (см. пункты А11–А13).

Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора

9. Аудитор должен оценить, обладает ли эксперт аудитора компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора. В случае привлечения внешнего эксперта аудитора оценка объективности должна включать в себя направление запроса для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу для объективности эксперта (см. пункты А14–А20).

Получение понимания области знаний и опыта эксперта аудитора

10. Аудитор должен получить достаточное понимание области знаний и опыта эксперта аудитора, которое позволит аудитору (см. пункты А21–А22):
- (а) определить характер, объем и цели работы данного эксперта в соответствии с целями аудитора;
 - (б) оценить адекватность выполненной работы целям аудитора.

³ Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

Соглашение с экспертом аудитора

11. Аудитор должен согласовать, при необходимости в письменной форме, следующие вопросы с экспертом аудитора (см. пункты А23–А26):
 - (а) характер, объем и цели работы данного эксперта (см. пункт А27);
 - (б) соответствующие функции и обязанности аудитора и данного эксперта (см. пункты А28–А29);
 - (с) характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом, в том числе формат всех отчетов, которые будут представлены этим экспертом (см. пункт А30);
 - (д) необходимость соблюдения экспертом аудитора требования конфиденциальности (см. пункт А31).

Оценка адекватности работы эксперта аудитора

12. Аудитор должен оценить адекватность работы эксперта аудитора целям аудитора, в том числе (см. пункт А32):
 - (а) уместность и обоснованность результатов работы или выводов такого эксперта, а также их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам (см. пункты А33–А34);
 - (б) если в работе такого эксперта используются значительные допущения и методы, то оценить применимость и обоснованность этих допущений и методов в данных обстоятельствах (см. пункты А35–А37);
 - (с) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, то оценить применимость, полноту и точность этих исходных данных (см. пункты А38–А39).
13. Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, аудитор обязан (см. пункт А40):
 - (а) согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть выполнена экспертом, или
 - (б) выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении

14. В аудиторском заключении, содержащем немодифицированное мнение аудитора, не должно быть ссылки на работу эксперта, кроме случаев, когда включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом. Если включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора (см. пункт А41).
15. Если в аудиторском заключении аудитор ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку эта указание важна для понимания модификации мнения аудитора, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора (см. пункт А42).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение понятия «эксперт аудитора» (см. пункт 6(a))

- A1. Квалификация в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, может включать в себя знания и опыт в таких вопросах, как:
- оценка сложных финансовых инструментов, земельных участков и строений, техники и оборудования, ювелирных изделий, произведений искусства, антиквариата, нематериальных активов, приобретенных активов и принятых обязательств, в результате объединения бизнеса, а также активов, которые могли обесцениться;
 - актуарная оценка обязательств, связанных с договорами страхования и планами вознаграждения сотрудников;
 - оценка запасов нефти и газа;
 - оценка обязательств, связанных с окружающей средой, и затраты на восстановление участков;
 - интерпретация положений контрактов, законов и нормативных актов;
 - анализ сложных или необычных вопросов соблюдения налогового законодательства.
- A2. Во многих случаях несложно провести различие между знаниями и опытом в области бухгалтерского учета или аудита, и знаниями и опытом в какой-либо другой области, даже если речь идет о специальной области бухгалтерского учета или аудита. Например, специалиста, обладающего знаниями и опытом в области методов учета отложенного налога на прибыль, можно легко отличить от специалиста в области налогового законодательства. Для целей настоящего стандарта первый не считается экспертом, поскольку область его специализации подразумевает квалификацию в сфере бухгалтерского учета. Последний же считается экспертом для целей настоящего стандарта, так как область его специализации предполагает квалификацию в области права. Аналогичное разграничение можно также провести в других областях, например между знаниями и опытом в области методов учета финансовых инструментов и знаниями и опытом в сфере комплексного моделирования с целью оценки финансовых инструментов. Однако в ряде случаев, в частности, если речь идет о новой области знаний и опыта в сфере бухгалтерского учета или аудита, разграничение специальных областей бухгалтерского учета или аудита и знаний и опыта в другой области будет являться предметом профессионального суждения. Применимые профессиональные правила и стандарты, предусматривающие определенные требования к профессиональной подготовке и компетентности бухгалтеров и аудиторов, могут помочь аудитору в формировании такого суждения.⁴
- A3. Необходимо использовать суждение при рассмотрении вопроса о том, каким образом на требования настоящего стандарта влияет тот факт, что эксперт аудитора может быть либо физическим лицом, либо организацией. Например, при оценке компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора может оказаться, что экспертом является организация, ранее привлекавшаяся аудитором, однако аудитор не имеет никакого предшествующего опыта работы с конкретным экспертом, назначенным этой организацией для выполнения определенного задания. Или наоборот, аудитор может быть знаком с работой конкретного эксперта – физического лица, но не с организацией, сотрудником которой стал данный эксперт. В любом случае оценка аудитора может учитывать как личные качества физического лица, так и управленческие характеристики организации (например, внедренные организацией системы контроля качества).

Определение необходимости привлечения эксперта аудитора (см. пункт 7)

- A4. Привлечение эксперта аудитора может потребоваться для содействия аудитору в выполнении одной или нескольких из следующих задач:

⁴ Например, может оказаться полезным Международный стандарт образования 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту».

- получение понимания аудитором деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля;
 - выявление и оценка рисков существенного искажения;
 - определение и проведение общих процедур в ответ на оцененные риски на уровне финансовой отчетности;
 - разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок, включая тесты средств контроля или процедуры проверки по существу;
 - оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных при формировании мнения о финансовой отчетности.
- A5. Риски существенного искажения могут возрасти в том случае, если для подготовки финансовой отчетности руководству требуется квалификация в определенной области, отличной от бухгалтерского учета, например, в связи с тем, что это может указывать на определенные сложности при подготовке финансовой отчетности, или потому, что руководство может не обладать знаниями в данной области. Если при подготовке финансовой отчетности руководство не располагает необходимыми знаниями и опытом, то для снижения данных рисков может быть привлечен эксперт руководства. Применимые средства контроля, включая средства контроля за работой эксперта руководства при их наличии также могут снизить риски существенных искажений.
- A6. Если при подготовке финансовой отчетности требуется квалификация в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета, аудитор, имеющий навыки работы в области бухгалтерского учета и аудита, может не обладать знаниями и опытом, необходимыми для проведения аудита данной финансовой отчетности. Руководитель проверки обязан удостовериться в том, что аудиторская группа и любые эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают компетентностью и возможностями, необходимыми для выполнения аудиторского задания.⁵ Кроме того, аудитор должен установить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудита.⁶ Решение аудитором вопроса о целесообразности привлечения к работе эксперта аудитора, а в случае положительного решения – вопроса о том, когда и в какой степени его следует привлекать, поможет аудитору выполнить эти требования. В процессе проведения аудита или при изменении обстоятельств от аудитора может потребоваться пересмотр принятых ранее решений об использовании работы эксперта аудитора.
- A7. Аудитор, не являющийся специалистом в соответствующей области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, может тем не менее получить понимание такой области на уровне, достаточном для выполнения аудита без привлечения эксперта аудитора. Это понимание может быть получено, например, благодаря:
- опыту проведения аудита организаций, требующего аналогичных знаний и опыта при подготовке их финансовой отчетности;
 - обучению или профессиональному развитию в конкретной области. Это может включать в себя обучение на курсах профессиональной подготовки или обсуждение вопросов с лицами, обладающими знаниями и опытом в соответствующей области, с целью повышения способности аудитора решать вопросы в этой области. Такое обсуждение отличается от консультации эксперта аудитора в отношении конкретных обстоятельств, выявленных при выполнении задания, когда эксперту предоставляются все необходимые сведения, чтобы эксперт имел возможность предоставить обоснованные рекомендации по конкретному вопросу;⁷
 - обсуждению вопросов с аудиторами, имеющими опыт выполнения аналогичных заданий.
- A8. Однако в других случаях аудитор может счесть необходимым или может предпочесть привлечь эксперта аудитора для оказания содействия в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Факторы, рассматриваемые при принятии решения о привлечении эксперта аудитора, могут включать в себя следующее:

⁵ МСА 220, пункт 14.

⁶ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 8(е).

⁷ МСА 220, пункт A21.

- вопрос о том, привлекало ли руководство эксперта руководства для подготовки финансовой отчетности (см. пункт А9);
- характер и значимость данного вопроса, включая его сложность;
- риски существенного искажения, связанные с таким вопросом;
- ожидаемый характер процедур, проводимых в ответ на выявленные риски, в том числе знакомство аудитора с работой экспертов в этих вопросах и наличие у аудитора опыта работы с экспертами по таким вопросам, а также доступность альтернативных источников аудиторских доказательств.

А9. Если руководство привлекает эксперта руководства для подготовки финансовой отчетности, решение аудитора о том, необходимо ли привлекать эксперта аудитора, может также зависеть от следующих факторов:

- характер, объем и цели работы эксперта руководства;
- является ли эксперт руководства сотрудником организации или сторонним лицом, привлеченной организацией для предоставления соответствующих услуг;
- степень, в которой руководство может осуществлять контроль за работой эксперта руководства или оказывать влияние на его работу;
- компетентность и возможности эксперта руководства;
- распространяются ли на работу эксперта руководства технические стандарты выполнения работ или иные профессиональные или отраслевые требования;
- любые средства контроля за работой эксперта руководства, существующие в организации.

МСА 500⁸ содержит требования и указания в отношении влияния компетентности, возможностей и объективности экспертов руководства на надежность аудиторских доказательств.

Характер, сроки и объем аудиторских процедур (см. пункт 8)

А10. Характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями пунктов 9–13 настоящего стандарта, будут различаться в зависимости от обстоятельств. Например, следующие факторы могут указывать на необходимость выполнения иных или более расширенных процедур, чем потребовалось бы при иных обстоятельствах:

- работа эксперта аудитора относится к значимому вопросу, который предполагает применение субъективных и сложных суждений;
- аудитор ранее не использовал работу этого эксперта аудитора и не имеет предварительной информации о компетентности, возможностях и объективности этого эксперта;
- эксперт аудитора выполняет процедуры, являющиеся неотъемлемой частью аудита, а не привлекается для консультаций по конкретному вопросу;
- эксперт является внешним экспертом аудитора, и вследствие этого на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в организации.

Политика и процедуры контроля качества в аудиторской организации (см. пункт 8(е))

А11. Внутренний эксперт аудитора может быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации аудитора, и поэтому на него распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в этой организации, в соответствии с Международным стандартом по контролю качества МСКК 1⁹ или не менее строгими требованиями национального законодательства¹⁰. С другой стороны, внутренний эксперт аудитора может также быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации, входящей в сеть, которая может иметь общие с аудиторской организацией политику и процедуры контроля качества.

⁸ МСА 500, пункт 8.

⁹ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудиторские и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 12 (f).

¹⁰ МСА 220, пункт 2.

- A12. Внешний эксперт аудитора не является членом аудиторской группы, и в соответствии с МСКК 1 на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества¹¹. Однако в некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом может быть установлено требование, согласно которому внешний эксперт аудитора должен рассматриваться как член аудиторской группы, и, таким образом, на него будут распространяться соответствующие этические требования, включая требования независимости, и другие профессиональные требования, установленные этим законом или нормативным актом.
- A13. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или другими лицами, предполагает иной подход¹². Степень, в которой аудиторские группы могут полагаться на систему контроля качества, зависит от обстоятельств и может повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении таких вопросов, как:
- компетентность и возможности, обеспечиваемые программами подбора персонала и обучения;
 - объективность. На внутренних экспертов аудитора распространяются соответствующие этические требования, включая требования независимости;
 - оценка аудитором адекватности работы эксперта аудитора. Например, программы обучения аудиторской организации могут предоставить внутренним экспертам аудитора надлежащее понимание взаимосвязи их знаний и опыта с процессом аудита. Возможность полагаться на такое обучение и другие процессы организации, такие как инструкции, устанавливающие объем работ внутренних экспертов аудитора, может повлиять на характер, сроки и объем процедур, выполняемых аудитором для оценки адекватности работы эксперта аудитора;
 - соблюдение нормативных и законодательных требований посредством осуществления процессов мониторинга;
 - согласование вопросов с экспертом аудитора.

Такая возможность полагаться на систему контроля качества не уменьшает ответственность аудитора за выполнение требований настоящего стандарта.

Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора (см. пункт 9)

- A14. Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора – это факторы, значительно влияющие на вопрос о том, будет ли работа эксперта аудитора признана адекватной целям аудитора. Компетентность определяется характером и уровнем знаний и опыта эксперта аудитора. Возможности относятся к способности эксперта аудитора применять эти знания и опыт в обстоятельствах, присущих конкретному заданию. Факторы, влияющие на возможности, могут включать, например, географическое местонахождение, а также наличие времени и ресурсов. Объективность относится к возможному воздействию, которое могут оказать предвзятость, конфликт интересов или влияние третьих лиц на профессиональные суждения эксперта аудитора или его суждения, относящиеся к бизнесу.
- A15. Информацию о компетентности, возможностях и объективности эксперта аудитора можно получить из различных источников, таких как:
- предыдущий личный опыт работы с данным экспертом;
 - обсуждение вопросов с данным экспертом;
 - обсуждение вопросов с другими аудиторами или третьими лицами, знакомыми с работой данного эксперта;
 - сведения о квалификации данного эксперта, его членстве в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение деятельности или других формах внешнего признания;
 - опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;

¹¹ МСКК 1, пункт 12(f).

¹² МСА 220, пункт 4.

- политика и процедуры контроля качества, принятые в аудиторской организации (см. пункты А11–А13).
- A16. Вопросы, относящиеся к оценке компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора, включают в себя выявление степени соответствия работы данного эксперта техническим стандартам выполнения работ или иным профессиональным или отраслевым требованиям, например, этическим стандартам или другим требованиям, установленным для членов профессиональной организации или отраслевой ассоциации, стандартам аккредитации лицензирующего органа или требованиям, установленным законом или нормативным актом.
- A17. Прочие факторы, которые могут иметь значение, включают в себя следующее:
- соответствие области компетентности эксперта аудитора вопросу, в отношении которого будет использоваться работа данного эксперта, включая любые сферы специализации в рамках области знаний данного эксперта. Например, актуарий может специализироваться в области страхования имущества и страхования от несчастных случаев, но иметь ограниченный опыт в области расчета пенсионных пособий;
 - компетентность эксперта аудитора в отношении соответствующих требований бухгалтерского учета и аудита, например, знание допущений и методов, в том числе (если применимо) моделей, соответствующих применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - указывают ли непредвиденные события, изменения в условиях или аудиторские доказательства, полученные по результатам проведения аудиторских процедур, на необходимость пересмотра первоначальной оценки компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора в процессе выполнения аудита.
- A18. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта, например, угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля, а также угроза шантажа. Устранить или снизить такие угрозы могут меры предосторожности, созданные как внешними структурами (например, требования профессионального сообщества эксперта аудитора, законодательные или нормативные акты), так и рабочей средой эксперта аудитора (например, политикой и процедурами контроля качества). Могут также существовать специальные меры предосторожности, используемые в рамках конкретного аудиторского задания.
- A19. Оценка значимости угрозы объективности и необходимости использования мер предосторожности может зависеть от функций эксперта аудитора и значимости работы эксперта в контексте аудита. В некоторых ситуациях меры предосторожности не могут снизить опасность угрозы до приемлемого уровня, например, если предполагаемый эксперт аудитора является физическим лицом, игравшим значительную роль в подготовке аудируемой информации, то есть если эксперт аудитора является экспертом руководства.
- A20. При оценке объективности внешнего эксперта аудитора может оказаться целесообразным:
- (a) направить организации запрос о любых известных ей случаях заинтересованности или о любых взаимоотношениях организации с внешним экспертом аудитора, которые могут повлиять на объективность данного эксперта;
 - (b) обсудить с данным экспертом любые применимые меры предосторожности, включая любые профессиональные требования, предъявляемые к данному эксперту, и оценить, являются ли эти меры предосторожности достаточными для снижения угроз до приемлемого уровня. Вопросы заинтересованности и взаимоотношений, которые, может оказаться целесообразным обсудить с экспертом аудитора, включают в себя следующее:
 - финансовая заинтересованность;
 - деловые и личные взаимоотношения;
 - предоставление прочих услуг экспертом, в том числе организацией, если внешним экспертом является организация.

В некоторых случаях, возможно, будет уместно, если аудитор получит письменное заявление от внешнего эксперта аудитора о любых ситуациях заинтересованности или о любых взаимоотношениях с организацией, о которых известно данному эксперту.

Получение понимания области знаний и опыта эксперта аудитора (см. пункт 10)

- A21. Аудитор может сформировать понимание области знаний и опыта эксперта аудитора с помощью действий, описанных в пункте А7, или путем обсуждения этих вопросов с этим экспертом.
- A22. Аспекты области знаний эксперта аудитора, важные для понимания аудитора, могут включать в себя следующее:
- существуют ли в рамках области знаний данного эксперта сферы специализации, имеющие отношение к данному аудиту (см. пункт А17);
 - применяются ли профессиональные или другие стандарты, а также нормативные или законодательные требования;
 - какие допущения и методы, включая модели, если применимо, используются экспертом аудитора и являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей финансовой отчетности;
 - характер внутренних и внешних данных или информации, используемых экспертом аудитора.

Соглашение с экспертом аудитора (см. пункт 11)

- A23. Характер, объем и цели работы эксперта аудитора могут значительно изменяться в зависимости от обстоятельств, как и соответствующие функции и обязанности аудитора и эксперта аудитора, а также характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом аудитора. Поэтому требуется, чтобы эти вопросы были согласованы между аудитором и экспертом аудитора, независимо от того, является ли эксперт аудитора внешним экспертом или внутренним экспертом.
- A24. Вопросы, указанные в пункте 8, могут повлиять на уровень детализации и степень формальности соглашения между аудитором и экспертом аудитора, в том числе на необходимость оформления соглашения в письменной форме. Например, следующие факторы могут указывать на необходимость большей детализации соглашения, чем при их отсутствии, или на необходимость оформления соглашения в письменной форме:
- эксперт аудитора имеет доступ к особо важной или конфиденциальной информации организации;
 - функции или обязанности аудитора и эксперта аудитора отличаются от тех, что ожидаются в обычных случаях;
 - применяются законодательные или нормативные требования нескольких юрисдикций;
 - вопрос, связанный с работой эксперта аудитора, очень сложен;
 - аудитор ранее не использовал работу данного эксперта;
 - большой объем работы эксперта аудитора и ее значительность в контексте аудита.
- A25. Соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора часто оформляется в форме письма–соглашения об условиях задания. В Приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в такое письмо–соглашение об условиях задания или в соглашение любой другой формы, заключаемое с внешним экспертом аудитора.
- A26. В отсутствие письменного соглашения между аудитором и экспертом аудитора доказательство наличия соглашения может быть включено, например, в следующие документы:
- меморандум о планировании или соответствующие рабочие документы, такие как программа аудита;
 - политика и процедуры аудиторской организации. В случае привлечения внутреннего эксперта аудитора установленные политика и процедуры, действие которых распространяется на эксперта, могут включать в себя конкретную политику и конкретные процедуры в отношении работы эксперта. Объем документации в рабочих документах аудитора зависит от характера такой политики и процедур. Например, документальное оформление в рабочих документах аудитора может не потребоваться, если аудиторская организация имеет подробные инструкции, отражающие обстоятельства, при которых используется работа такого эксперта.

Характер, объем и цели работы (см. пункт 11(a))

- A27. При согласовании характера, объема и целей работы эксперта аудитора часто может быть целесообразным включить обсуждение любых применимых технических стандартов выполнения

работы или других профессиональных или отраслевых требований, которым будет следовать эксперт.

Соответствующие функции и обязанности (см. пункт 11(b))

A28. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может включать в себя следующее:

- положение о том, кто будет выполнять детальное тестирование исходных данных – аудитор или эксперт аудитора;
- согласие аудитора обсуждать результаты работы или выводы эксперта аудитора с организацией или третьими лицами, а также, в случае необходимости, включить содержание этих результатов работы или выводов эксперта в качестве основания для модифицированного мнения в аудиторском заключении (см. пункт A42);
- согласие информировать эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы этого эксперта.

Рабочие документы

A29. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может также включать в себя согласование условий доступа к рабочим документам друг друга и их хранения. Если эксперт аудитора входит в состав аудиторской группы, рабочие документы этого эксперта являются частью аудиторской документации. Рабочие документы внешних экспертов аудитора принадлежат только им и не являются частью аудиторской документации, если отсутствует соглашение об обратном.

Информационное взаимодействие (см. пункт 11(c))

A30. Эффективное двустороннее информационное взаимодействие способствует надлежащей интеграции характера, сроков и объема процедур эксперта аудитора с другой работой по аудиту, а также надлежащему изменению целей эксперта аудитора в процессе аудита. Например, если работа эксперта аудитора относится к выводам аудитора в отношении значительных рисков, может быть уместно предоставлять как официальный письменный отчет по завершении работы этого эксперта, так и устные отчеты по ходу выполнения работы. Определение конкретных партнеров или сотрудников, которые будут обеспечивать взаимодействие с экспертом аудитора, а также установление процедур информационного взаимодействия между таким экспертом и организацией способствует своевременному и результативному информационному взаимодействию, особенно при выполнении значительных по объему заданий.

Конфиденциальность (см. пункт 11(d))

A31. Необходимо, чтобы соблюдаемые аудитором положения о конфиденциальности, соответствующие этическим требованиям, также выполнялись экспертом аудитора. Законами или нормативными актами могут быть установлены дополнительные требования. Организация может также потребовать согласования с внешними экспертами аудитора специальных положений о конфиденциальности.

Оценка адекватности работы эксперта аудитора (см. пункт 12)

A32. На характер, сроки и объем аудиторских процедур, проводимых с целью оценки достаточности работы данного эксперта для целей аудитора, влияют оценка аудитором компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора, знакомство аудитора с областью знаний данного эксперта, а также характер работы, выполняемой экспертом аудитора.

Результаты работы или выводы эксперта аудитора (см. пункт 12(a))

A33. Специальные процедуры для оценки адекватности работы данного эксперта целям аудитора могут включать в себя:

- направление запросов эксперту аудитора;
- проверку рабочих документов и отчетов эксперта аудитора;
- выполнение подтверждающих процедур, таких как:
 - наблюдение за работой эксперта аудитора,
 - изучение опубликованных данных, таких как статистические отчеты из признанных и авторитетных источников,

- подтверждение соответствующих вопросов третьими лицами,
 - выполнение подробных аналитических процедур,
 - повторное выполнение расчетов;
 - обсуждение вопросов с другим экспертом, обладающим соответствующими знаниями и опытом, в тех случаях, когда, например, результаты работы или выводы эксперта аудитора противоречат другим аудиторским доказательствам;
 - обсуждение отчета эксперта аудитора с руководством.
- A34. При оценке уместности и обоснованности результатов работы или выводов эксперта аудитора, представленных как в отчете, так и в других документах, могут иметь значение следующие факторы:
- соответствует ли их форма представления профессиональным или отраслевым стандартам, которым должен следовать эксперт аудитора;
 - четко ли они выражены, включая ссылки на цели, согласованные с аудитором, объем выполняемой работы и применимые стандарты;
 - основаны ли они на данных соответствующего периода и принимают ли во внимание события после отчетной даты при их наличии;
 - содержат ли они какие-либо оговорки или ограничения в отношении их использования, и если да, то имеет ли этот факт последствия для аудитора;
 - основаны ли они на надлежащем рассмотрении ошибки или отклонения, которые выявил эксперт аудитора.

Допущения, методы и исходные данные

Допущения и методики (см. пункт 12(b))

- A35. Когда работа эксперта аудитора заключается в оценке основных допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых руководством при разработке оценочных значений, аудиторские процедуры, по всей вероятности, будут в первую очередь направлены на оценку достаточности проверки таких допущений и методов, проведенной экспертом аудитора. Когда работа эксперта аудитора заключается в разработке аудиторской точечной оценки или аудиторской оценки диапазона с целью ее сравнения с точечной оценкой руководства, выполняемые аудитором процедуры могут быть в первую очередь направлены на оценку допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых экспертом аудитора.
- A36. В МСА 540¹³ рассматриваются допущения и методы, используемые руководством при разработке оценочных значений, включая использование в некоторых случаях узкоспециализированных моделей, разработанных организацией. Несмотря на то что такое рассмотрение предусмотрено для получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении допущений и методов руководства, оно также может помочь аудитору при оценке допущений и методов эксперта аудитора.
- A37. Когда работа эксперта аудитора включает в себя использование значительных допущений и методов, к факторам, связанным с оценкой аудитором этих допущений и методов, относится следующее:
- являются ли они общепринятыми в области знаний данного эксперта;
 - соответствуют ли они требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - зависят ли они от использования специализированных моделей;
 - соответствуют ли они аналогичным допущениям и методам руководства, а если нет, то каковы причины и последствия таких различий.

Исходные данные, используемые экспертом аудитора (см. пункт 12(c))

¹³ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункты 8, 13 и 15.

- A38. Когда работа эксперта аудитора предполагает использование исходных данных, являющихся значительными для работы данного эксперта, следующие процедуры могут использоваться для тестирования таких данных:
- проверка происхождения данных, включая получение понимания и, если применимо, тестирование средств внутреннего контроля за этими данными, а также, в соответствующих случаях, за передачей их эксперту;
 - проверка данных на предмет полноты и внутренней непротиворечивости.
- A39. Во многих случаях исходные данные могут быть протестированы аудитором. Однако в других случаях, когда характер исходных данных, используемых экспертом аудитора, является сугубо специализированным в области знаний эксперта, исходные данные могут быть протестированы экспертом. Если исходные данные были протестированы экспертом аудитора, то надлежащим методом оценки аудитором уместности, полноты и точности этих данных может быть направление аудитором запроса этому эксперту, или осуществление надзора за тестированием, или проведение проверки тестов, выполненных данным экспертом.

Несоответствие работы (см. пункт 13)

- A40. Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, и аудитор не может решить этот вопрос путем проведения дополнительных аудиторских процедур, предусмотренных пунктом 13, таких как дальнейшее выполнение работы как экспертом, так и аудитором или привлечение другого эксперта, то в этом случае, в соответствии с МСА 705, может оказаться необходимым выразить в аудиторском заключении модифицированное мнение, поскольку аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств¹⁴.

Указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении (см. пункт 14-15)

- A41. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть установлено требование о включении указания на работу эксперта аудитора, например, в целях обеспечения прозрачности в государственном секторе.
- A42. В определенных обстоятельствах может оказаться целесообразным использовать указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении, содержащем модифицированное мнение, чтобы объяснить характер модификации. В такой ситуации аудитору может потребоваться получить разрешение эксперта аудитора до включения указанной ссылки.

¹⁴ МСА 705 «Модифицированное мнение в заключении независимого аудитора», пункт 6(b).

Приложение

(см. пункт А25)

Вопросы, включаемые в соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора

В данном приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в соглашение с внешним экспертом аудитора. Приведенный ниже список носит иллюстративный характер и не является исчерпывающим; он предназначен только для применения в качестве рекомендаций, которые могут быть использованы в сочетании с вопросами, изложенными в настоящем стандарте. Решение о включении конкретных вопросов в соглашение зависит от обстоятельств задания. Этот список также может использоваться при рассмотрении вопросов, которые могут быть включены в соглашение с внутренним экспертом аудитора.

Характер, объем и цели работы внешнего эксперта аудитора

- Характер и объем процедур, которые должны быть выполнены внешним экспертом аудитора.
- Цели работы внешнего эксперта аудитора с учетом существенности и рисков, связанных с вопросом, к которому относится работа внешнего эксперта аудитора, и, если необходимо, применимая концепция подготовки финансовой отчетности.
- Любые соответствующие технические стандарты или другие профессиональные или отраслевые требования, которые будет соблюдать внешний эксперт аудитора.
- Допущения и методы, включая, если применимо, модели, которые будет использовать внешний эксперт аудитора, и сфера их применения.
- Дата вступления в силу или, если применимо, период тестирования предмета задания внешнего эксперта аудитора и требования в отношении событий после отчетной даты.

Соответствующие функции и обязанности аудитора и внешнего эксперта аудитора

- Соответствующие стандарты аудита и бухгалтерского учета и применимые законодательные и нормативные требования.
- Согласие внешнего эксперта аудитора в отношении предполагаемого использования аудитором отчета этого эксперта, включая любую ссылку на данный отчет или его раскрытие другим лицам, например, указание на него в основании для выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении, если необходимо, или его раскрытие руководству или комитету по аудиту.
- Характер и объем проверки аудитором работы внешнего эксперта аудитора.
- Кто будет тестировать исходные данные - аудитор или внешний эксперт аудитора.
- Доступ внешнего эксперта аудитора к бухгалтерским записям организации, ее файлам, персоналу и экспертам, привлеченным организацией.
- Процедуры информационного взаимодействия между внешним экспертом аудитора и организацией.
- Доступ аудитора и внешнего эксперта аудитора к рабочим документам друг друга.
- Право собственности и контроль в отношении рабочих документов в ходе выполнения задания и после его завершения, включая любые требования к хранению файлов.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора выполнять работу с должной профессиональной компетентностью и добросовестностью.
- Компетентность внешнего эксперта аудитора и его способность выполнить работу.
- Условие, что внешний эксперт аудитора будет использовать все знания, которыми он обладает и которые применимы для данного аудита, а в случае их отсутствия, он уведомит об этом аудитора.
- Любые ограничения в отношении ассоциированности внешнего эксперта аудитора с аудиторским заключением.
- Условие информировать внешнего эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы данного эксперта.

Информационное взаимодействие и представление отчетов

- Методы и регулярность информирования, в том числе:
 - порядок представления результатов работы или выводов внешнего эксперта аудитора (например, письменный отчет, устный отчет, постоянное предоставление информации аудиторской группе);
 - назначение конкретных лиц из состава аудиторской группы для взаимодействия с внешним экспертом аудитора.
- Сроки завершения работы внешним экспертом аудитора и представления аудитору отчета о результатах работы или выводах.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора незамедлительно сообщать о любой потенциальной задержке в завершении работы и о любых потенциальных оговорках или ограничениях в отношении результатов работы или выводов эксперта.
- Обязанность внешнего эксперта, привлекаемого аудитором, незамедлительно информировать о случаях ограничения организацией доступа данного эксперта к записям, файлам, персоналу или экспертам, привлеченным организацией.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора доводить до сведения аудитора всю информацию, которую эксперт может счесть имеющей отношение к данному аудиту, включая любые изменения в обстоятельствах, которые обсуждались ранее.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора информировать обо всех обстоятельствах, которые могут создать угрозу для объективности эксперта, и обо всех соответствующих мерах предосторожности, которые могут устранить такие угрозы или уменьшить их до приемлемого уровня.

Конфиденциальность

- Необходимость соблюдения экспертом аудитора требований конфиденциальности, включая:
 - положения о конфиденциальности, предусмотренные соответствующими этическими требованиями, применимыми к аудитору;
 - дополнительные требования, которые могут быть установлены законами или нормативными актами (при наличии таковых);
 - специальные положения о конфиденциальности, установленные организацией (при наличии таковых).

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОТЧЕТ О ПРАКТИКЕ АУДИТА 1000 «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»

Международный отчет о практике аудита (МОПА) 1000 «*Особенности аудита финансовых инструментов*» следует рассматривать вместе с «*Предисловием к Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг*». Международные отчеты о практике аудита не возлагают на аудиторов ответственность за соблюдение дополнительных требований, помимо уже содержащихся в Международных стандартах аудита (МСА), и не влияют на обязанность аудитора соблюдать все Международные стандарты аудита, действие которых распространяется на данное аудиторское задание. Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторами практическую помощь. Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних указаний.

Введение

1. Финансовые инструменты могут использоваться финансовыми и нефинансовыми организациями любого размера для самых разных целей. У одних организаций имеется значительное число финансовых инструментов и большой объем операций с ними, а другие могут осуществлять лишь незначительное количество операций с финансовыми инструментами. Некоторые организации могут открывать позиции по финансовым инструментам, получая выгоды за счет принятия на себя рисков, тогда как другие могут использовать финансовые инструменты для снижения определенных рисков за счет хеджирования этих рисков или управления ими. Настоящий Международный отчет о практике аудита (МОПА) применим ко всем этим ситуациям.
2. При аудите финансовых инструментов особое значение имеют следующие международные стандарты аудита (МСА):
 - (a) МСА 540¹ устанавливает обязанности аудитора, относящиеся к проверке оценочных значений, в том числе оценочных значений, связанных с финансовыми инструментами, которые оцениваются по справедливой стоимости;
 - (b) МСА 315 (пересмотренный)² и МСА 330³ касаются выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и принятия соответствующих мер в ответ на эти риски;
 - (c) в МСА 500⁴ разъясняется, что входит в понятие аудиторского доказательства, и рассматриваются обязанности аудитора, связанные с разработкой и проведением аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих аудитору сделать обоснованные выводы, которые лягут в основу аудиторского мнения.
3. Цель настоящего отчета состоит в том, чтобы:

¹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

² МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

³ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

⁴ МСА 500 «Аудиторские доказательства».

- (a) предоставить общие сведения о финансовых инструментах (Раздел I);
- (b) рассмотреть вопросы аудита, которые следует учитывать в связи с финансовыми инструментами (Раздел II).

Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторам практическую помощь. Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних стандартов.

4. Настоящий отчет применим к организациям любого размера, потому что в случае использования финансовых инструментов все организации могут подвергаться риску существенного искажения финансовой отчетности.
5. Указания по проведению оценки⁵, содержащиеся в настоящем отчете, вероятнее всего, будут иметь большее значение для финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости или по которым раскрывается информация об их справедливой стоимости, а указания по направлениям, не связанным с оценкой в равной мере применимы к финансовым инструментам, оцениваемым как по справедливой стоимости, так и по амортизированной стоимости. Кроме того, настоящий отчет применим и к финансовым активам, и к финансовым обязательствам. Настоящий отчет не рассматривает такие инструменты, как:
 - (a) наиболее простые финансовые инструменты, например денежные средства, обыкновенные займы, торговая дебиторская задолженность и торговая кредиторская задолженность;
 - (b) инвестиции в долевые инструменты, не обращающиеся на бирже, или
 - (c) договоры страхования.
6. Кроме того, в настоящем отчете не рассматриваются конкретные вопросы бухгалтерского учета, имеющие отношение к финансовым инструментам, такие как учет хеджирования, прибыли или убытки при первоначальном признании финансового инструмента (часто называемые прибыли или убытки «первого дня»), взаимозачет, переход рисков или обесценение, включая создание резерва под убытки по займам. Хотя эти вопросы могут иметь отношение к бухгалтерскому учету финансовых инструментов в организации, рассмотрение аудитором вопроса о том, как обеспечить соблюдение конкретных требований к бухгалтерскому учету, не обсуждается, поскольку он выходит за рамки настоящего отчета.
7. Аудит в соответствии с Международными стандартами аудита проводится исходя из того, что руководство организации и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают за собой определенные обязанности. Эти обязанности включают в себя проведение оценки по справедливой стоимости. Настоящий отчет не возлагает обязанности на руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не заменяет собой законы и нормативные акты, определяющие круг обязанностей указанных лиц.
8. Настоящий отчет разработан в контексте концепций достоверного представления финансовой отчетности общего назначения, однако при определенных обстоятельствах он может оказаться полезным и в случаях использования других концепций подготовки финансовой отчетности, таких как концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения.
9. В настоящем отчете в центре внимания находятся предпосылки оценки, а также представления и раскрытия, однако в нем также рассматриваются, хотя и менее подробно, такие предпосылки, как полнота, точность, существование, а также права и обязательства.
10. Финансовые инструменты подвержены влиянию фактора неопределенности оценки, которая определяется в МСА 540 как «присущая оценочным значениям и соответствующей раскрываемой информации неточность измерения»⁶. Неопределенность оценки зависит среди прочих факторов от того, насколько сложным является финансовый инструмент. Характер и степень надежности информации, с помощью которой можно получить подтверждение оценки финансовых инструментов, существенно различаются, что оказывает влияние на неопределенность оценки этих

⁵ В настоящем отчете термины «оценка» и «измерение» используются в одинаковом значении.

⁶ МСА 540, пункт 7(с).

инструментов. В настоящем отчете для обозначения неопределенности оценки, связанной с измерением справедливой стоимости, используется термин «неопределенность оценки».

Раздел I. Общие сведения о финансовых инструментах

11. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности финансовые инструменты могут быть определены по-разному. Например, в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) финансовый инструмент определяется как любой договор, который приводит к возникновению финансового актива у одной организации и финансового обязательства или долевого инструмента у другой организации⁷. В качестве финансовых инструментов могут выступать: денежные средства; доли в капитале другой организации; определенное в договоре право получить денежные средства или обязательство произвести оплату денежными средствами либо осуществить обмен финансовыми активами или обязательствами; некоторые договоры, по которым погашение обязательств осуществляется собственными долевыми инструментами организации; некоторые договоры, заключенные в отношении нефинансовых статей, или некоторые договоры, выпущенные страховыми организациями, но не соответствующие определению договора страхования. Под данное определение подпадают финансовые инструменты широкого спектра – от займов и депозитов, по которым предусмотрены простые условия, до сложных производных финансовых инструментов, структурированных продуктов и некоторых товарных контрактов.

12. Финансовые инструменты различаются по уровню сложности, хотя сложность финансового инструмента может быть вызвана разными факторами, такими как:

- очень большой объем отдельных потоков денежных средств, когда из-за отсутствия однородности требуется проводить анализ каждого потока или большого числа объединенных в группы потоков денежных средств, чтобы оценить, например, кредитный риск (в частности, обеспеченные долговые обязательства (ОДО));
- сложные формулы для расчета денежных потоков;
- неопределенность или вариативность денежных потоков в будущем, например, вследствие наличия кредитного риска, опционов или финансовых инструментов с продолжительным сроком исполнения.

Чем выше чувствительность денежных потоков к изменениям рыночной конъюнктуры, тем сложнее и неопределеннее, по всей вероятности, будет оценка справедливой стоимости финансового инструмента. Кроме того, иногда в силу определенных обстоятельств могут возникать сложности при проведении оценки финансовых инструментов, которые в обычных условиях довольно легко поддаются оценке, например инструментов, рынок которых утратил активность, или инструментов с продолжительным сроком исполнения. Оценка производных финансовых инструментов и структурированных продуктов усложняется в том случае, если они представляют собой сочетание отдельных финансовых инструментов. Кроме того, сложным может оказаться и бухгалтерский учет финансовых инструментов в соответствии с определенными концепциями подготовки финансовой отчетности или при определенной конъюнктуре рынка.

13. Еще одна причина сложности оценки – это объем имеющихся у организации финансовых инструментов или объем торговых операций с этими инструментами. Хотя простой процентный своп сам по себе может быть несложным, организация, являющаяся держателем большого количества таких свопов, может использовать сложную информационную систему для выявления и оценки этих инструментов, а также для проведения операций с ними.

Цель использования финансовых инструментов и связанные с этим риски

14. Финансовые инструменты используются:

- для целей хеджирования (то есть чтобы изменить существующую структуру рисков организации). К ним относятся:
 - форварды на покупку или продажу валюты с целью зафиксировать будущую обменную ставку;

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», пункт 11.

- конвертация будущих процентных ставок в фиксированные или плавающие ставки за счет использования свопов;
 - покупка опционных контрактов с целью защитить организацию от конкретного изменения цены, в том числе контракты, которые могут содержать встроенные производные финансовые инструменты;
 - для целей торговых операций (например, чтобы организация могла открыть рисковую позицию для извлечения выгоды из краткосрочных колебаний рынка);
 - для инвестиционных целей (например, чтобы организация могла получить выгоды в форме доходов от долгосрочных инвестиций).
15. С помощью финансовых инструментов можно снизить подверженность организации определенным бизнес-рискам (например, рискам изменения обменных курсов, процентных ставок и цен на товары) или комплексному воздействию этих рисков. С другой стороны, сложность, присущая некоторым финансовым инструментам, может также стать причиной повышенного риска.
16. Бизнес-риск и риск существенного искажения финансовой отчетности повышаются в том случае, когда руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление:
- не в полной мере осознают риски, связанные с использованием финансовых инструментов, и их квалификации и опыта недостаточно для управления этими рисками;
 - не обладают знаниями и опытом, необходимыми для проведения их надлежащей оценки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - не внедрили в организации эффективную систему контроля над операциями с финансовыми инструментами или
 - ненадлежащим образом хеджируют риски или проводят спекулятивные операции.
17. Отсутствие у руководства полного понимания рисков, присущих какому-либо финансовому инструменту, может оказать непосредственное воздействие на способность руководства управлять этими рисками должным образом и в итоге может поставить под угрозу жизнеспособность организации.
18. Ниже перечислены основные виды рисков, характерных для финансовых инструментов. Данный перечень не является исчерпывающим, а для описания указанных рисков или для классификации компонентов конкретных рисков может использоваться различная терминология.
- (a) Кредитный риск (риск неисполнения договорных обязательств контрагентом) – это риск неисполнения одной из сторон финансового инструмента своих обязательств, в результате чего другой стороне будет нанесен финансовый ущерб. Этот риск часто связан с дефолтом. Кредитный риск включает в себя риск непроведения расчетов, который возникает в том случае, если одна сторона сделки выполнила свои обязательства, а платеж от клиента или контрагента получен не был.
 - (b) Рыночный риск – это риск колебаний справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств по финансовому инструменту в связи с изменением рыночных цен. Примерами рыночного риска могут служить валютный риск, процентный риск, риск изменения цен на товары и риск изменения стоимости собственного капитала.
 - (c) Риск ликвидности – это риск, связанный с неспособностью своевременно купить или продать финансовый инструмент по надлежащей цене из-за отсутствия рыночных возможностей для реализации данного финансового инструмента.
 - (d) Операционный риск связан с особым порядком обработки, который требуется для финансовых инструментов. Операционный риск может возрастать по мере усложнения условий финансового инструмента. Неэффективное управление операционным риском может привести к усилению рисков других видов. Операционный риск включает в себя:
 - (i) риск того, что средства контроля в форме подтверждения и сверки являются недостаточными, что приводит к неполному или неточному отражению финансовых инструментов в бухгалтерском учете;
 - (ii) риск ненадлежащего документального оформления операций и недостаточного мониторинга этих операций;

- (iii) риск неправильного учета и обработки операций и ненадлежащего управления рисками, возникающими в связи с этими операциями, а следовательно, риск неверного отражения экономических аспектов торговых операций в целом;
 - (iv) риск излишнего доверия сотрудников к точности методов оценки, проводимой в отсутствие необходимых проверок, в результате чего неправильно выполняется оценка операций либо ненадлежащим образом оценивается связанный с ними риск;
 - (v) риск недостаточного учета использования финансовых инструментов в политике организации в области управления рисками и в соответствующих процедурах;
 - (vi) риск убытков из-за недостаточно эффективных или неэффективных внутрикорпоративных процессов и систем или в результате действия внешних факторов, включая риск совершения недобросовестных действий как своими сотрудниками, так и сторонними лицами;
 - (vii) риск того, что методы оценки, используемые для измерения финансовых инструментов, применяются неправильно или несвоевременно;
 - (viii) правовой риск, который является составляющей операционного риска и связан с убытками, полученными в результате действий законодательных или нормативных органов, которые признают недействительным или иным образом делают невозможным исполнение конечным пользователем или его контрагентом обязательств в соответствии с условиями договора или связанных с ним договоренностей о взаимозачете. Например, правовой риск может возникнуть вследствие недостаточного или неправильного документального оформления договора; невозможности в принудительном порядке добиться исполнения договоренностей о взаимозачете в случае банкротства; неблагоприятных изменений налогового законодательства или наличия условий в уставе, которые запрещают организациям вкладывать средства в финансовые инструменты определенных видов.
19. Среди других вопросов, имеющих отношение к рискам, возникающим в связи с использованием финансовых инструментов, можно назвать следующие:
- риск недобросовестных действий, который может возрасти, если, например, сотрудник, имеющий возможность совершить недобросовестные действия, разбирается в финансовых инструментах и в порядке их учета лучше, чем руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление;
 - риск того, что генеральные соглашения о взаимозачете⁸ могут быть некорректно отражены в финансовой отчетности;
 - риск перехода некоторых финансовых инструментов из категории активов в категорию обязательств в течение их срока действия и риск того, что этот переход может осуществляться быстро.

Средства контроля, относящиеся к финансовым инструментам

20. Важными факторами для определения необходимого уровня сложности системы внутреннего контроля организации являются объем операций с финансовыми инструментами, совершаемых организацией, и уровень сложности этих инструментов. Например, малые организации для достижения своих целей могут использовать продукты с менее сложной структурой, а также простые процессы и процедуры.
21. Во многих организациях функции по определению политики в отношении объемов операций с финансовыми инструментами, ее утверждению и контролю за ее соблюдением возложены на лиц, отвечающих за корпоративное управление, а роль руководства заключается в управлении рисками, которым подвергается организация в связи с этими финансовыми инструментами, и проведении мониторинга данных рисков. Руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают также за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для

⁸ Организация, которая проводит ряд операций с финансовыми инструментами с одним и тем же контрагентом, может заключить с этим контрагентом генеральное соглашение о взаимозачете. Такое соглашение предусматривает единый взаиморасчет по всем финансовым инструментам, на которые распространяется действие соглашения, в случае нарушения какого-либо из договоров.

обеспечения составления финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Имеющиеся в организации средства внутреннего контроля, применяемые в отношении финансовых инструментов, вероятнее всего, будут эффективными в том случае, если руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление:

- (a) создали соответствующую контрольную среду, обеспечили активное участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, в осуществлении контроля за использованием финансовых инструментов, выстроили продуманную организационную структуру с четким распределением полномочий и сфер ответственности, а также внедрили надлежащие процедуры и политику в области управления персоналом. В частности, необходимы четкие правила, устанавливающие полномочия, в рамках которых разрешено действовать лицам, отвечающим за операции с финансовыми инструментами. Эти правила учитывают все законодательные или нормативные ограничения в отношении использования финансовых инструментов. Например, некоторые организации государственного сектора могут не обладать полномочиями на ведение хозяйственной деятельности с использованием производных финансовых инструментов;
- (b) внедрили процесс управления рисками с учетом размера организации и уровня сложности используемых организацией финансовых инструментов (например, в некоторых организациях может быть создана отдельная функция по управлению рисками);
- (c) внедрили информационные системы, благодаря которым лица, отвечающие за корпоративное управление, могут получить полное представление о характере операций с финансовыми инструментами и связанных с этими инструментами рисках, включая надлежащее документирование операций;
- (d) разработали, внедрили и документально оформили систему внутреннего контроля, чтобы обеспечить:
 - o разумную уверенность в том, что использование организацией финансовых инструментов соответствует требованиям ее политики в области управления рисками;
 - o должное представление финансовых инструментов в финансовой отчетности;
 - o соблюдение организацией применимых законов и нормативных актов;
 - o мониторинг рисков.

В Приложении представлены примеры средств контроля, которые могут существовать в организации, осуществляющей операции с финансовыми инструментами в большом объеме;

- (e) приняли надлежащую учетную политику, в том числе в области оценки, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

22. К ключевым элементам процессов управления рисками и системы внутреннего контроля, связанным с финансовыми инструментами организации, относятся следующие:

- разработка подхода к определению уровня риска, который организация готова принять на себя при проведении операций с финансовыми инструментами (эту готовность иногда называют «аппетитом к риску»), включая политику в области инвестирования в финансовые инструменты, а также принципы контроля, применимые в отношении деятельности, связанной с финансовыми инструментами;
- внедрение процессов для документального оформления и санкционирования новых видов операций с финансовыми инструментами, в которых учтены бухгалтерские, нормативно-правовые, финансовые и операционные риски, связанные с такими инструментами;
- обработка операций с финансовыми инструментами, включая подтверждение и сверку имеющихся денежных средств и активов с данными, полученными от третьих сторон, и порядок расчетов;
- разделение обязанностей между лицами, занимающимися инвестированием в финансовые инструменты или торговлей этими инструментами, и лицами, ответственными за обработку и оценку финансовых инструментов и подтверждение соответствующей информации по таким инструментам. Например, сотрудники отдела по разработке моделей, участвующие в формировании цен по сделкам, менее объективны, чем сотрудники отдела, который функционально и организационно отделен от операционного отдела;

- процессы оценки и средства контроля, включая средства контроля за данными, полученными из внешних источников ценовой информации;
 - мониторинг средств контроля.
23. Характер рисков, которым подвергаются организации, имеющие большой объем и широкое разнообразие финансовых инструментов, часто отличается от характера рисков, присущих организациям, совершающим лишь небольшое количество операций с финансовыми инструментами. Поэтому различаются и подходы к системе внутреннего контроля. Например:
- У организации с большим объемом финансовых инструментов обычно имеется операционный зал, где работают специалисты-трейдеры, и существует разделение обязанностей между этими трейдерами и специалистами отдела обработки документации (так называется операционная служба, которая занимается проверкой данных по проведенным торговым операциям, чтобы убедиться в том, что эти данные не содержат ошибок, а также осуществляет необходимые переводы). При работе в таких условиях трейдеры обычно заключают договор в устной форме по телефону или с помощью электронной торговой платформы. В такой ситуации отслеживание соответствующих операций и точное отражение финансовых инструментов представляют собой более сложную задачу, чем для организации, у которой имеется лишь небольшое количество финансовых инструментов, поскольку существование таких инструментов и полноту данных по ним часто можно подтвердить с помощью банковских подтверждений из нескольких банков.
 - В организациях, имеющих небольшое количество финансовых инструментов, напротив, часто отсутствует разделение обязанностей, а доступ к рынку ограничен. В таких случаях, несмотря на то что идентифицировать операции с финансовыми инструментами может быть легче, существует риск того, что руководство может полагаться только на ограниченный круг работников, что может привести к повышению риска проведения несанкционированных операций или риска неотражения операций в учете.

Полнота, точность и существование

24. В пунктах 25–33 описаны средства контроля и процессы, которые могут быть внедрены в организациях, проводящих операции с финансовыми инструментами в большом объеме, включая организации, которые располагают операционными залами. У организации же, которая не проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, могут отсутствовать такие средства контроля и процессы, но вместо этого она может подтверждать свои операции с контрагентом или расчетной (клиринговой) палатой. Выполнение этих действий может не представлять трудностей, поскольку организация, вероятно, совершает операции всего лишь с одним или двумя контрагентами.

Подтверждение совершения торговой операции и расчетные (клиринговые) палаты

25. В рамках операций, совершаемых финансовыми организациями, условия финансовых инструментов обычно документально оформляются в подтверждениях, которыми обмениваются контрагенты, а также в юридически оформленных соглашениях. Расчетные (клиринговые) палаты предназначены для мониторинга обмена подтверждениями; с этой целью они соотносят торговые операции и производят расчеты по ним. Центральная клиринговая палата связана с биржей, и в организациях, которые производят расчеты через клиринговые палаты, обычно внедрены процессы для управления информацией, передаваемой в клиринговую палату.
26. С помощью такого обмена производятся расчеты не по всем сделкам. На многих других рынках существует устоявшаяся практика согласования условий операций до начала расчетов. Для того чтобы этот процесс был эффективным, в управлении им не должны участвовать лица, осуществляющие торговые операции с финансовыми инструментами. Это позволит свести к минимуму риск недобросовестных действий. На других рынках операции подтверждаются после начала расчетов и иногда из-за задержек с подтверждениями расчеты начинаются до того, как были полностью согласованы все условия. В результате возникает дополнительный риск, потому что организации, участвующие в операции, вынуждены полагаться на альтернативные средства согласования условий торговой операции. К этим средствам могут относиться:
- проведение тщательной сверки записей лиц, осуществляющих торговые операции с финансовыми инструментами, и лиц, которые производят расчеты (четкое разделение обязанностей между этими двумя сторонами имеет большое значение), в сочетании со

строгим оперативным контролем за лицами, осуществляющими торговые операции с финансовыми инструментами, для обеспечения добросовестного проведения операций;

- проверка документации контрагентов, подготовленной в упрощенной форме, где приведены основные условия операции, даже если не были согласованы все условия операции;
- тщательная проверка доходов и потерь трейдеров, чтобы удостовериться в том, что эти данные не противоречат расчетам, произведенным отделом обработки документации.

Проведение сверки с банками и депозитариями

27. Некоторые компоненты финансовых инструментов, таких как акции и облигации, могут находиться на хранении в разных депозитариях. Кроме того, в какой-то момент по большинству финансовых инструментов производятся выплаты денежных средств и эти денежные потоки часто появляются в начале срока действия договора. Такие выплаты и поступления денежных средств проходят через банковский счет организации. Проведение на регулярной основе сверки бухгалтерских записей организации с бухгалтерскими записями банков и депозитариев позволяет организациям обеспечивать надлежащее отражение операций в учете.
28. Необходимо отметить, что не по всем финансовым инструментам потоки денежных средств возникают уже в начале срока действия договора и не все финансовые инструменты могут быть учтены биржей или депозитарием. В таких случаях в рамках процедуры сверки не будут выявлены неучтенные или неверно отраженные торговые операции и более важными становятся средства контроля в форме подтверждений. Даже если такой денежный поток верно отражен в учете в начале срока действия инструмента, это не гарантирует правильного отражения всех параметров или условий инструмента (например, срока погашения или предусмотренной возможности досрочного прекращения его действия).
29. Кроме того, движение денежных средств может быть довольно незначительным по сравнению с общим объемом торговых операций и собственным бухгалтерским балансом организации, а следовательно, его может быть трудно выявить. Ценность сверок повышается в тех случаях, когда сотрудники финансового отдела или отдела обработки документации проверяют бухгалтерские записи по всем счетам основного регистра, чтобы удостовериться в том, что они обоснованы и могут быть документально подтверждены. С помощью этой процедуры можно выявить случаи, когда другая сторона бухгалтерской записи по учету денежных средств в связи с операцией с финансовыми инструментами не была отражена должным образом. Важно проверять промежуточные и клиринговые счета независимо от остатка по счету, так как по ним могла быть проведена корректирующая бухгалтерская запись на сумму расхождений, выявленных при сверке.
30. В организации, которая проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, могут быть внедрены автоматизированные средства контроля для проведения сверок и подтверждений, и в этом случае для поддержки данных процессов должны быть задействованы необходимые средства контроля информационных систем. В частности, средства контроля необходимы для того, чтобы гарантировать, что данные получены из внешних источников (например, банков и депозитариев) и из бухгалтерских записей организации в полном объеме и без ошибок и что эти данные не были искажены до или во время сверки. Кроме того, средства контроля необходимы для того, чтобы гарантировать, что критерии, в соответствии с которыми осуществляется сверка бухгалтерских записей, носят в достаточной мере ограничительный характер, чтобы предотвратить неточный клиринг расхождений, выявленных при сверке.

Прочие средства контроля за полнотой, точностью и существованием

31. Сложность, присущая некоторым финансовым инструментам, означает, что порядок их учета в системах организации не всегда будет очевиден. В таких случаях руководство может установить процедуры контроля для мониторинга соблюдения политики, предписывающей определенный порядок оценки, отражения и учета конкретных видов операций. Такая политика обычно разрабатывается и заранее проверяется сотрудниками, обладающими необходимой квалификацией и способными понять все последствия отражения в учете финансовых инструментов.
32. Некоторые операции могут быть отменены или изменены после их первоначального выполнения. За счет применения надлежащих средств контроля, относящихся к отмене операций или внесению изменений в их условия, можно добиться снижения риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок. Кроме того, в организации может быть внедрен процесс

повторного подтверждения торговых операций, которые были отменены либо в условия которых были внесены изменения.

33. В финансовых организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, ежедневные доходы и убытки по счетам отдельных трейдеров обычно проверяет работник высокой категории, который оценивает их обоснованность, исходя из своего понимания рынка. Благодаря этому руководство может определить, какие конкретные торговые операции были отражены неполно или неточно, либо выявить недобросовестные действия со стороны конкретного трейдера. Большое значение имеет наличие процедур санкционирования операций, облегчающих проведение проверки руководителями более высокого уровня.

Оценка финансовых инструментов

Требования к составлению финансовой отчетности

34. Во многих концепциях подготовки финансовой отчетности для целей представления бухгалтерского баланса, расчета прибыли или убытка и (или) раскрытия информации финансовые инструменты, в том числе встроенные производные финансовые инструменты, часто оцениваются по справедливой стоимости. В целом оценка справедливой стоимости проводится с целью получения цены, по которой была бы проведена надлежащая операция между участниками рынка на дату оценки при текущей рыночной конъюнктуре; то есть этой ценой не может быть цена операции, установленная при принудительной ликвидации или в ситуации вынужденной продажи. Для достижения этой цели учитывается вся имеющаяся рыночная информация, относящаяся к операции.
35. Необходимость в оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств может возникать как при первоначальном отражении операций, так и позже в случае изменения стоимости. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности изменения в оценке справедливой стоимости, которые происходят с течением времени, могут рассматриваться по-разному. Например, данные изменения могут отражаться в составе прибыли или убытка либо могут быть отражены в составе прочего совокупного дохода. Кроме того, в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, по справедливой стоимости может оцениваться весь финансовый инструмент либо только его компонент (например, встроенный производный финансовый инструмент в том случае, если он учитывается отдельно).
36. Для того чтобы оценка справедливой стоимости и связанные с ней раскрываемые сведения стали более последовательными и сопоставимыми, в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности вводится иерархическая структура оценки справедливой стоимости. Можно выделить три уровня исходных данных:
- Исходные данные 1-го уровня – это информация о котировках (нескорректированных) идентичных финансовых активов или финансовых обязательств на активном рынке, которую организация может получить на дату оценки.
 - Исходные данные 2-го уровня – это информация по финансовым активам или финансовым обязательствам, получаемая с рынка напрямую или опосредованно, кроме котировок, включенных в 1-й уровень. Если финансовый актив или финансовое обязательство имеет определенный (договорной) срок обращения, исходные данные 2-го уровня должны наблюдаться на протяжении практически всего срока обращения этого финансового актива или обязательства. К исходным данным 2-го уровня относятся следующие:
 - котировки схожих финансовых активов или обязательств на активных рынках;
 - котировки идентичных или схожих финансовых активов или финансовых обязательств на рынках, не являющихся активными;
 - наблюдаемые на рынке данные (кроме котировок) по финансовым активам или финансовым обязательствам (например, процентные ставки и кривые доходности, наблюдаемые с обычной для котировок периодичностью, скрытая волатильность, кредитные спреды);
 - исходные данные, полученные главным образом на основе наблюдаемой информации или подтвержденные наблюдаемой информацией методом корреляции или иным способом (исходные данные, подтвержденные рыночной информацией).

- Исходные данные 3-го уровня – это ненаблюдаемая информация по финансовым активам или финансовым обязательствам. Ненаблюдаемые исходные данные используются для оценки справедливой стоимости в случае отсутствия соответствующих наблюдаемых данных, что позволяет учесть ситуации, когда на дату оценки на рынке проводится очень мало операций с финансовыми активами или обязательствами либо когда такие операции не проводятся вообще.

В целом неопределенность оценки возрастает, если финансовый инструмент перемещается с 1-го уровня на 2-й либо с 2-го уровня на 3-й. Кроме того, для 2-го уровня характерен широкий диапазон неопределенности оценки в зависимости от возможности получения рыночных данных, уровня сложности финансового инструмента, его оценки и других факторов.

37. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности предусмотрено требование или разрешение вносить корректировки в оценку с учетом факторов неопределенности оценки, чтобы скорректировать ее с учетом рисков. Такую корректировку требуется или разрешается внести участнику рынка при установлении цены, чтобы отразить факторы неопределенности, связанные с рисками, которые возникают в связи с ценообразованием или потоками денежных средств по финансовому инструменту. Например:

- **Корректировки модели.** Некоторым моделям оценки справедливой стоимости в рамках соответствующей концепции подготовки финансовой отчетности могут быть присущи известные недостатки, или же недостаток может быть выявлен в модели в результате ее проверки.
- **Корректировки с учетом кредитного риска.** В некоторых моделях не учтен кредитный риск, включая риск неисполнения договорных обязательств контрагентом или собственный кредитный риск.
- **Корректировка с учетом риска ликвидности.** В определенных моделях рассчитывается среднерыночная цена, даже если концепцией подготовки финансовой отчетности может быть предусмотрено использование суммы, скорректированной с учетом ликвидности, например разницы между ценой покупки и продажи. При другой корректировке с учетом ликвидности, которая в большей степени зависит от профессионального суждения, признается, что некоторые финансовые инструменты являются неликвидными, что влияет на их оценку.
- **Корректировки с учетом других рисков.** Стоимость, измеренная с помощью модели, не учитывающей всех прочих факторов, которые участники рынка учли бы при установлении цены на финансовый инструмент, может и не представлять собой справедливую стоимость на дату оценки, а поэтому ее, вероятно, следует скорректировать отдельно, чтобы обеспечить соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Корректировки носят ненадлежащий характер, если величина, полученная в результате корректировки измеренной или оцененной стоимости финансового инструмента, не соответствует справедливой стоимости в соответствии с ее определением в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, например корректировки с использованием более консервативного подхода к оценке.

Наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные данные

38. Как отмечалось выше, концепции подготовки финансовой отчетности часто распределяют исходные данные по категориям в зависимости от того, насколько эти данные отражают наблюдаемую (рыночную) информацию. По мере снижения активности на рынке финансовых инструментов и сокращения возможностей получения наблюдаемой информации неопределенность оценки возрастает. Имеющаяся для подтверждения оценки финансовых инструментов информация может различаться по своему характеру и степени надежности в зависимости от возможностей получения наблюдаемой информации для целей оценки. На эти возможности могут оказывать влияние характеристики рынка (например, каков уровень рыночной активности, проводятся ли операции на бирже или на внебиржевом рынке). Следовательно, характер и степень надежности доказательств, используемых для подтверждения оценки, всегда имеют большое значение, и, когда рынки становятся неактивными и сокращаются возможности использования в качестве исходных данных наблюдаемой на рынке информации, руководству становится все труднее получить информацию для подтверждения своей оценки.
39. В отсутствие наблюдаемой информации, которую можно использовать в качестве исходных данных, организация использует ненаблюдаемую информацию (исходные данные 3-го уровня). Эти исходные данные отражают допущения, которые использовали бы участники рынка при установлении цены на

финансовый актив или финансовое обязательство, в том числе допущения, касающиеся рисков. Такие исходные данные получены на основе наиболее точной и надежной информации, имеющейся в данных обстоятельствах. При подготовке ненаблюдаемых исходных данных организация может отталкиваться от собственных данных, которые корректируются, если имеющаяся обоснованная информация указывает на то, что (а) другие участники рынка использовали бы другие данные или (б) у организации имеются особые характеристики, отсутствующие у других участников рынка (например, эффект синергии, который получает только эта организация).

Последствия неактивных рынков

40. В периоды снижения активности на рынках, на которых обращаются финансовые инструменты или их компоненты, неопределенность оценки возрастает, а процедура оценки усложняется. Очевидного момента, когда активный рынок превращается в неактивный, не существует, хотя в концепции подготовки финансовой отчетности и могут содержаться указания в отношении этого вопроса. К характерным особенностям неактивного рынка относится значительное снижение объема и уровня торговой активности, значительное изменение цен с течением времени или большой разброс цен между разными участниками рынка, а также использование цен, не отражающих текущую стоимость. Однако для того, чтобы оценить, является ли рынок неактивным, требуется применить профессиональное суждение.
41. В случае неактивных рынков котировки могут устареть (то есть они больше не отражают текущую стоимость), могут не представлять собой цены, по которым участники рынка могут осуществлять операции, или же они могут представлять собой цены по вынужденным операциям (например, если продавец должен продать актив с целью соблюдения нормативных или правовых требований, или он вынужден продать актив незамедлительно для обеспечения ликвидности, или в результате наложенных правовых или временных ограничений существует только один потенциальный покупатель). Следовательно, оценка проводится с использованием исходных данных 2-го и 3-го уровней. На этот случай у организации могут быть:
- политика в отношении проведения оценки, включающая в себя процедуру, с помощью которой можно определить, имеется ли возможность получения исходных данных 1-го уровня;
 - понимание того, как рассчитываются конкретные цены или данные из внешних источников, используемые в качестве исходных данных при применении методов оценки, чтобы оценить надежность этих цен и данных. Например, на активном рынке котировки брокера по финансовому инструменту, который ранее не обращался на бирже, с большой вероятностью будут отражать цены фактически проведенных операций с аналогичным финансовым инструментом. Однако по мере снижения активности на рынке брокер может в большей степени полагаться на собственные методы оценки при определении цен;
 - понимание того, как ухудшение рыночной конъюнктуры влияет на контрагента, а также может ли ухудшение условий ведения деятельности в аналогичных контрагенту организациях указывать на возможное невыполнение контрагентом своих обязательств (то есть на наличие риска невыполнения обязательств);
 - политика внесения корректировок с учетом факторов неопределенности оценки. Такие корректировки могут включать корректировки модели, корректировки с учетом дефицита ликвидности, корректировки с учетом кредитного риска и корректировки с учетом других рисков;
 - возможности для расчета диапазона реалистичных результатов с учетом имеющихся факторов неопределенности, например, за счет проведения анализа чувствительности;
 - политика, позволяющая установить, когда исходные данные для определения справедливой стоимости переходят на другой уровень в иерархической структуре оценки справедливой стоимости.
42. Особые сложности могут возникнуть, когда происходит серьезное сокращение объема торговых операций с конкретными финансовыми инструментами или даже их прекращение. При таких обстоятельствах финансовые инструменты, которые ранее оценивались с использованием рыночных цен, теперь, вероятно, должны будут оцениваться с применением модели.

Процесс проведения оценки руководством

43. Методы, с помощью которых руководство может проводить оценку своих финансовых инструментов, включают использование текущих рыночных цен, цен по недавно проведенным операциям, а также моделей, в которых применяются исходные данные, представленные как наблюдаемой, так и ненаблюдаемой информацией. Кроме того, руководство может:
- (a) использовать внешние источники ценовой информации, такие как данные информационно-ценового агентства или брокерские котировки, или
 - (b) привлечь эксперта-оценщика.
- Внешние источники ценовой информации и эксперты-оценщики могут применять один или несколько таких методов оценки.
44. Во многих концепциях подготовки финансовой отчетности наиболее надежным доказательством справедливой стоимости финансового инструмента считаются цены текущих операций, осуществляемых на активном рынке (то есть исходные данные 1-го уровня). В таких случаях провести оценку финансового инструмента может быть относительно просто. Котировки финансовых инструментов, включенных в котировальные списки бирж или обращающихся на ликвидных внебиржевых рынках, можно получить из финансовых изданий, непосредственно от бирж или из внешних источников ценовой информации. При использовании котировок важно, чтобы руководство понимало, что лежит в основе такой котировки. Это необходимо для получения руководством уверенности в том, что цена отражает рыночные условия на дату оценки. Котировки, полученные из финансовых изданий или от бирж, могут обеспечить достаточные доказательства для подтверждения справедливой стоимости в том случае, когда, например:
- (a) цены не являются устаревшими или неактуальными (например, если котировка основана на цене последней совершенной торговой операции, после которой уже прошло некоторое время);
 - (b) котировки отражают цены, по которым дилеры проводили бы фактические операции с финансовым инструментом с достаточной регулярностью и в достаточном объеме.
45. В отсутствие текущих наблюдаемых рыночных данных о цене финансового инструмента (то есть исходных данных 1-го уровня), чтобы провести оценку финансового инструмента, организации потребуется собрать другие индикаторы цены, которые будут необходимы при применении метода оценки. Индикаторами цены могут выступать:
- недавно совершенные с этим же инструментом операции, в том числе операции, совершенные после отчетной даты. При этом необходимо рассмотреть вопрос о том, имеется ли необходимость в корректировке с учетом изменений рыночных условий за период между датой оценки и датой совершения операции, потому что данные операции не всегда отражают рыночные условия, существовавшие на отчетную дату. Кроме того, возможно, что операция представляет собой вынужденную сделку, поэтому примененная цена не отражает цену сделки в рамках обычной торговой операции;
 - текущие или недавно проведенные операции с аналогичными инструментами (такой индикатор часто называют «ценой аналога»). Цену аналога потребуется скорректировать, чтобы учесть различия между аналогом и оцениваемым инструментом, например различия с точки зрения риска ликвидности или кредитного риска, существующие между двумя инструментами;
 - индексы, относящиеся к аналогичным инструментам. Как и в случае операций с аналогичными инструментами, потребуются корректировки, чтобы учесть различия между оцениваемым инструментом и инструментом или инструментами, на основе которых был составлен индекс.
46. Предполагается, что руководство должно документально оформить свою политику в области оценки и модель, используемую для оценки конкретного финансового инструмента, включая обоснование применяемой модели или моделей, выбор допущений, используемых в методологии оценки, а также рассмотрение организацией вопроса о том, имеется ли необходимость в корректировках с учетом неопределенности оценки.

Модели

47. Если невозможно получить информацию о цене финансовых инструментов непосредственно по результатам совершаемых на рынке операций, для оценки финансовых инструментов можно использовать модели. Модели могут быть простыми, как, например, широко применяемая формула для определения цены облигации, или сложными, включающими в себя комплексные, специально разработанные программные средства для оценки финансовых инструментов на основе исходных данных 3-го уровня. В основе многих моделей лежат расчеты, в которых используются дисконтированные потоки денежных средств.
48. Модель включает в себя методологию, допущения и данные. В методологии описываются правила или принципы, регулирующие отношения между переменными величинами в модели оценки. К допущениям относятся оценочные значения используемых в модели переменных величин, в отношении которых существует неопределенность. Данные могут включать фактическую или гипотетическую информацию о финансовом инструменте или другие исходные данные, имеющие отношение к финансовому инструменту.
49. В зависимости от обстоятельств, вопросы, которые организация может решать при создании или проверке модели, применяемой для оценки финансового инструмента, включают следующие:
- проводится ли проверка модели до начала ее использования, выполняются ли периодические проверки, чтобы убедиться в том, что модель по-прежнему соответствует своему назначению. Процесс проверки модели организацией для подтверждения обоснованности ее применения может включать в себя:
 - оценку теоретической обоснованности и математической точности модели, включая надлежащий характер параметров и допустимые пределы чувствительности;
 - оценку полноты используемых в модели исходных данных и их соответствия рыночной практике, а также наличия надлежащих исходных данных, которые будут использованы в модели;
 - имеются ли надлежащие политика в области смены контроля, а также процедуры и средства защиты модели;
 - вносятся ли в модель своевременные изменения и корректировки с учетом изменения рыночной конъюнктуры;
 - проводятся ли периодически настройка, проверка и тестирование модели на предмет ее пригодности сотрудниками отдельной объективной функциональной службы. Эти меры позволяют добиться того, чтобы полученные с помощью модели результаты достоверно представляли стоимость финансового инструмента, которую установили бы для него участники рынка;
 - максимально ли используются в модели соответствующие наблюдаемые данные и сводится ли к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных;
 - производятся ли корректировки результатов, полученных с помощью модели, с целью отражения допущений, которые применяли бы участники рынка в аналогичной ситуации;
 - в достаточном ли объеме модель оформлена документально, включая определение областей применения и ограничения, ключевые параметры, необходимые данные, результаты любого анализа, выполненного с целью проверки и подтверждения, и все корректировки, произведенные в отношении результата, полученного с помощью модели.

Пример простого финансового инструмента

50. Ниже описано, как можно применять модели при оценке простого финансового инструмента, известного как ценная бумага, обеспеченная активами.⁹ Поскольку ценные бумаги, обеспеченные активами, часто оцениваются на основе исходных данных 2-го или 3-го уровня, их оценка нередко проводится с использованием моделей и предполагает:

⁹ Ценная бумага, обеспеченная активами, представляет собой финансовый инструмент, обеспеченный пулом базовых активов (известных как залоговое обеспечение, например, дебиторская задолженность по кредитным картам или автокредиты), стоимость и доходность которого формируются за счет этих базовых активов.

- понимание того, к какому типу относится ценная бумага, для чего необходимо рассмотреть (а) базовый актив, предоставленный в качестве обеспечения, и (b) условия ценной бумаги. Базовый актив, предоставленный в качестве обеспечения, используется для оценки сроков и сумм денежных потоков, таких как выплаты процентов и основной суммы по ипотеке или кредитной карте;
 - понимание условий ценной бумаги, что включает в себя оценку предусмотренных договором прав на потоки денежных средств, например, порядка погашения, а также всех случаев невыполнения обязательств. Порядок погашения, часто называемый очередностью удовлетворения требований, определяет условия, согласно которым держателям одних классов ценных бумаг выплаты производятся раньше (долг первой очереди), чем держателям других (субординированный долг). Права держателей каждого класса ценных бумаг на потоки денежных средств, часто называемые очередностью использования денежных средств, а также допущения относительно сроков и сумм денежных потоков используются для расчета ряда ожидаемых денежных потоков по каждому классу ценных бумаг. Затем производится дисконтирование ожидаемых потоков денежных средств с целью получения расчетной справедливой стоимости.
51. На денежные потоки по ценной бумаге, обеспеченной активами, может оказывать влияние досрочное погашение залогового обеспечения, а также потенциальный риск невыполнения обязательств и уровень возникающего в связи с этим ожидаемого убытка. Допущения в отношении досрочного погашения (если уместно) обычно основываются на сравнении рыночных процентных ставок по аналогичному обеспечению со ставками по базовому активу, предоставленному в качестве обеспечения ценной бумаги. Например, в случае снижения рыночных процентных ставок по ипотечным кредитам могут наблюдаться более высокие темпы досрочного погашения ипотечных кредитов, представляющих собой предмет обеспечения ценной бумаги, чем предполагалось первоначально. Для оценки вероятного невыполнения обязательств и уровня убытков требуется тщательная оценка актива, предоставленного в качестве обеспечения, и заемщиков; это необходимо для того, чтобы рассчитать ожидаемый процент невыполненных обязательств. Например, если актив, предоставленный в качестве обеспечения, включает жилищную ипотеку, на уровень убытков может оказывать влияние оценка цен на жилье в течение срока действия ценной бумаги.

Внешние источники ценовой информации

52. Организации могут использовать внешние источники ценовой информации для того, чтобы получить данные для определения справедливой стоимости. Для подготовки финансовой отчетности организации, включая оценку финансовых инструментов и подготовку раскрываемой в финансовой отчетности информации по данным инструментам, могут потребоваться знания и опыт, которыми руководство не располагает. У организаций не всегда имеются возможности для разработки надлежащих методов оценки, в том числе моделей, которые могут быть использованы при оценке, поэтому они могут использовать внешние источники ценовой информации для получения оценки или подготовки информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности. Это особенно характерно для малых организаций или организаций, которые не проводят операций с финансовыми инструментами в больших объемах (например, нефинансовые организации, в которых имеются казначейские отделы). Даже если руководство использовало внешние источники ценовой информации, в итоге ответственность за оценку несет руководство.
53. Кроме того, внешние источники ценовой информации могут использоваться в тех случаях, когда организация не в состоянии определить цену для имеющегося у нее объема ценных бумаг в сжатые сроки. Такая ситуация нередко возникает у инвестиционных фондов, которые вкладывают средства в обращающиеся ценные бумаги и обязаны ежедневно определять чистую стоимость активов. В других организациях руководство внедряет собственный процесс определения цены, но при этом использует внешние источники ценовой информации для подтверждения собственных оценок.
54. В силу одной или нескольких из этих причин при оценке ценных бумаг большинство организаций использует внешние источники ценовой информации либо в качестве основного источника информации, либо в качестве источника информации для подтверждения собственных оценок. Внешние источники ценовой информации подразделяются на следующие категории:
- информационно-ценовые агентства, в том числе агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах;
 - брокеры, предоставляющие брокерские котировки.

Ценовые агентства

55. От информационно-ценовых агентств организации получают цены и связанные с ними данные по широкому кругу финансовых инструментов. Эти агентства часто выполняют ежедневную оценку финансовых инструментов в больших объемах. Такие оценки могут быть получены в результате сбора рыночных данных и информации о ценах из самых разнообразных источников, включая активных участников рынка («маркет-мейкеров»), а иногда в результате использования собственных методов оценки для получения оценок справедливой стоимости. Для определения цены информационно-ценовые агентства могут использовать сочетание нескольких подходов. Информационно-ценовые агентства часто используются как источник информации для расчета цен на основе исходных данных 2-го уровня. В информационно-ценовых агентствах может быть внедрена эффективная система контроля за порядком расчета цен, и в число их клиентов часто входят самые разнообразные организации, включая инвесторов-продавцов и инвесторов-покупателей, операционные и организационно-контрольные отделы, аудиторов и другие организации.
56. У информационно-ценовых агентств нередко имеется формализованный процесс, в рамках которого клиенты могут оспорить цены, полученные от агентства. В рамках этих процессов, обеспечивающих клиентам возможность оспорить полученную цену, обычно требуется, чтобы клиент представил доказательства, подтверждающие альтернативную цену, при этом претензии подразделяются на категории в зависимости от качества представленных доказательств. Например, претензия на основании совершенной недавно с этим инструментом операции по продаже, о которой ценовому агентству не было известно, может быть удовлетворена, тогда как претензия, основанная на использованных клиентом собственных методах оценки, может быть подвергнута более тщательной проверке. Таким образом, ценовое агентство, среди клиентов которого большое количество ведущих участников рынка (как покупателей, так и продавцов), может иметь возможность постоянно корректировать цены, чтобы они более полно отражали информацию, которой располагают участники рынка.

Агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах

57. Некоторые организации могут использовать ценовые данные, полученные от агентств, предоставляющих информацию о консенсусных ценах. Такие агентства отличаются от остальных информационно-ценовых агентств. Агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах, получают информацию о цене инструмента от нескольких организаций-участников (пользователей). Каждый пользователь предоставляет информационно-ценовому агентству информацию о своих ценах. Информационно-ценовое агентство рассматривает эту информацию как конфиденциальную и сообщает каждому пользователю консенсусную цену, которая обычно представляет собой среднее арифметическое значение полученных данных после их обработки с целью отсеивания резко отклоняющихся значений. Для некоторых рынков, например, рынков необычных производных финансовых инструментов, консенсусные цены могут представлять собой наиболее точную имеющуюся информацию. Однако при оценке репрезентативной достоверности консенсусных цен учитываются многие факторы, к которым относятся, например, следующие:
- отражают ли цены, предоставленные пользователями, цены по фактически совершенным операциям либо только ориентировочные цены, полученные на основе их собственных методов оценки;
 - количество источников, из которых были получены цены;
 - качество источников, используемых агентством, предоставляющим информацию о консенсусных ценах;
 - входят ли в число участников опроса ведущие участники рынка.
58. Обычно информацию о консенсусных ценах могут получить только пользователи, которые предоставили агентству свои собственные цены. Следовательно, не все организации будут иметь прямой доступ к консенсусным ценам. Поскольку пользователь обычно не владеет информацией о том, как осуществлялась оценка предоставленных пользователями цен, для подтверждения оценки руководству могут потребоваться другие источники доказательств в дополнение к информации, полученной от агентств, предоставляющих информацию о консенсусных ценах. В частности, это может потребоваться, если источники предоставляют ориентировочные цены, полученные на основе использования их собственных методов оценки, и руководство не может узнать, как эти цены были рассчитаны.

Брокеры, предоставляющие брокерские котировки

59. Поскольку брокеры предоставляют котировки своим клиентам только в качестве неосновной услуги, эти котировки во многих отношениях отличаются от цен, полученных в информационно-ценовых агентствах. Брокеры могут неохотно предоставлять информацию о своей процедуре расчета котировки, но они могут иметь доступ к информации об операциях, которой, возможно, не владеет ценовое агентство. Брокерские котировки могут быть твердыми или индикативными. Индикативные котировки представляют собой наиболее точную оценку брокером справедливой стоимости, тогда как твердые котировки указывают на цену, по которой брокер готов провести операцию. Твердые котировки – это убедительное доказательство справедливой стоимости. Индикативные котировки менее убедительны из-за отсутствия прозрачности в том, что касается методов, которые были применены брокером при определении котировки. Кроме того, тщательность, с которой осуществляется контроль над котировками брокера, часто будет различаться в зависимости от того, имеется ли такая же ценная бумага в собственном портфеле брокера. Брокерские котировки часто применяются к ценным бумагам, при оценке которых используются исходные данные 3-го уровня, и иногда эти котировки могут представлять собой единственную информацию, которую можно получить из внешних источников.

Другие вопросы, связанные с внешними источниками ценовой информации

60. Понимание порядка расчета цены источниками ценовой информации позволяет руководству установить, пригодна ли такая информация для использования при проведении собственной оценки, в том числе в качестве исходных данных при применении своего метода оценки. Руководство может также определить, к какой категории следует отнести ценную бумагу с точки зрения уровня исходных данных для целей раскрытия информации в финансовой отчетности. Например, внешние источники ценовой информации могут оценивать финансовые инструменты с использованием собственных моделей, и руководству важно понимать методологию, допущения и данные, которые были использованы в модели.
61. Если в основе оценок справедливой стоимости, полученных из внешних источников ценовой информации, не лежат текущие цены активного рынка, руководству потребуется оценить, были ли оценки справедливой стоимости получены способом, который не противоречит требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Для понимания оценки справедливой стоимости руководству необходимо знать следующее:
- каким образом была получена оценка справедливой стоимости (например, была ли справедливая стоимость определена с помощью метода оценки), чтобы установить, не противоречит ли метод оценки справедливой стоимости цели, для достижения которой она была проведена;
 - что представляют собой котировки – ориентировочные цены, индикативный спред или обязывающее предложение;
 - как часто проводится оценка справедливой стоимости внешними источниками ценовой информации, что позволит установить, отражает ли она рыночные условия на дату оценки.

Если руководство понимает, на чем основаны котировки, установленные внешними источниками ценовой информации для конкретных финансовых инструментов, держателем которых является организация, руководству легче оценить значимость и надежность этого доказательства с точки зрения его пригодности для подтверждения оценок руководства.

62. Индикаторы цены, полученные из разных источников, могут различаться. Понимание порядка формирования этих индикаторов цены и изучение указанных расхождений помогают руководству подтвердить информацию, которая была использована при проведении оценки финансовых инструментов, чтобы оценить, является ли оценка обоснованной. Простой расчет среднего арифметического значения по предоставленным котировкам без проведения дополнительного исследования, вероятно, будет неприемлем, потому что из всего диапазона цен одна цена может наиболее точно отражать справедливую стоимость, и эта цена не обязательно будет средней арифметической величиной. Чтобы определить, являются ли обоснованными его собственные оценки финансовых инструментов, руководство может:
- рассмотреть вопрос о том, не являются ли фактически совершенные операции вынужденными в отличие от операций между покупателями и продавцами, желающими совершить данную операцию. Такую цену нельзя будет использовать для целей сравнения;

- проанализировать ожидаемые в будущем денежные потоки по финансовому инструменту. Полученные результаты могут отражать наиболее адекватные ценовые данные;
- в зависимости от характера ненаблюдаемых данных, экстраполировать наблюдаемые на рынке цены на ненаблюдаемые цены (например, могут иметься наблюдаемые цены на финансовые инструменты со сроком погашения до десяти лет, но не более, однако кривую цены по десятилетним финансовым инструментам можно экстраполировать на период, превышающий десять лет, и она будет служить индикатором). Экстраполяцию следует применять с осторожностью, чтобы она не распространялась на период, который настолько далеко отстоит от кривой наблюдаемых на рынке цен, что связь с этими ценами при экстраполяции может стать слишком слабой и ненадежной;
- сравнить между собой цены на финансовые инструменты в рамках портфеля, чтобы удостовериться в том, что цены на аналогичные финансовые инструменты соответствуют друг другу;
- использовать две модели или более для подтверждения результатов, полученных в рамках каждой модели, с учетом использованных в каждой модели данных и допущений, или
- оценить изменения цен на соответствующие инструменты хеджирования и залоговое обеспечение.

Кроме того, чтобы вынести суждение относительно своей оценки, организация может рассмотреть и другие факторы, которые могут быть применимы конкретно к ее обстоятельствам.

Привлечение экспертов-оценщиков

63. Для проведения оценки своих ценных бумаг или какой-либо их части руководство может привлечь эксперта-оценщика из инвестиционного банка, брокерской или иной организации, занимающейся оценкой. В отличие от случаев, когда используются информационно-ценовые агентства или брокеры, руководству проще получить доступ к информации об используемых данных и методологии, когда оно привлекает эксперта для проведения оценки по его поручению. Даже если руководство привлекло эксперта, в итоге ответственность за оценку несет руководство.

Вопросы, связанные с финансовыми обязательствами

64. Важным аспектом оценки финансовых активов и финансовых обязательств является понимание воздействия кредитного риска. Такая оценка отражает кредитоспособность и финансовую устойчивость как эмитента, так и гаранта кредитной поддержки. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности оценка финансового обязательства предполагает, что данное обязательство переходит к участнику рынка на дату оценки. В отсутствие наблюдаемых данных о цене финансового обязательства его величина обычно определяется с использованием того же метода, который использовал бы контрагент для оценки стоимости соответствующего актива, за исключением случаев, когда имеются факторы, специфичные для данного обязательства (например, повышение кредитного качества за счет третьей стороны). В частности, часто бывает сложно¹⁰ оценить собственный кредитный риск организации.

Представление и раскрытие информации о финансовых инструментах

65. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности содержится требование о раскрытии в финансовой отчетности информации, позволяющей ее пользователям эффективно оценивать влияние операций, которые организация проводит с финансовыми инструментами, включая информацию о рисках и факторах неопределенности, связанных с финансовыми инструментами.
66. В большинстве концепций требуется раскрывать как количественные данные, так и качественную информацию (включая учетную политику), относящуюся к финансовым инструментам. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности содержится большое количество требований к бухгалтерскому учету в отношении представления и раскрытия информации об оценках справедливой стоимости в финансовой отчетности, и эти требования гораздо шире, чем просто оценка финансовых инструментов. Например, раскрываемая качественная информация о финансовых инструментах содержит важные контекстуальные данные, касающиеся параметров

¹⁰ Собственный кредитный риск – это величина изменения справедливой стоимости, не связанного с изменением рыночных условий.

финансовых инструментов и будущих потоков денежных средств по этим инструментам. Такие данные помогут проинформировать инвесторов о рисках, которым подвергается организация.

Категории раскрываемой информации

67. Требования к раскрытию информации включают следующее:
- (a) раскрытие количественных данных, рассчитанных на основе сумм, отраженных в финансовой отчетности (например, категории финансовых активов и обязательств);
 - (b) раскрытие количественных данных, которые требуют применения значительных суждений (например, анализ чувствительности по каждому виду рыночных рисков, которым подвергается организация);
 - (c) раскрытие качественной информации, например, описание системы управления финансовыми инструментами; целей; имеющихся средств контроля, политики и процессов для управления каждым видом риска, возникающим в связи с финансовыми инструментами, а также методов, используемых для оценки рисков.
68. Чем выше чувствительность оценки к изменению конкретной переменной, тем больше вероятность того, что потребуются раскрытие информации, указывающее на наличие факторов неопределенности, связанных с оценкой. Кроме того, в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности может содержаться требование о раскрытии информации об анализе чувствительности, в том числе о последствиях изменений в допущениях, используемых в методах оценки, которые применяет организация. Например, раскрытие дополнительной информации о финансовых инструментах, оцениваемых по справедливой стоимости, исходные данные по которым отнесены к 3-му уровню в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, необходимо для информирования пользователей финансовой отчетности о последствиях тех оценок справедливой стоимости, в которых используются наиболее субъективные исходные данные.
69. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности содержится требование о раскрытии информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности оценить характер и объем возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвержена организация на отчетную дату. Эта раскрываемая информация может содержаться в примечаниях к финансовой отчетности или в разделе «Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности» в годовом отчете, на который дается перекрестная ссылка в проаудированной финансовой отчетности. Объем раскрываемой информации зависит от степени, в которой организация подвергается рискам, возникающим в связи с финансовыми инструментами, и включает раскрытие качественной информации по следующим вопросам. В том числе:
- подверженность рискам и факторы, способствующие их возникновению, включая возможные последствия для будущих потребностей организации в ликвидности и залоговом обеспечении;
 - цели, политика и процессы в области управления рисками в организации и методы, используемые для оценки риска;
 - изменения в подверженности рискам или в целях, политике и процессах в области управления рисками по сравнению с предыдущим периодом.

Раздел II. Особенности аудита финансовых инструментов

70. Из-за действия некоторых факторов аудит финансовых инструментов может сильно усложниться. Например:
- как у руководства, так и у аудитора могут возникнуть трудности с пониманием характера финансовых инструментов, цели их использования и рисков, которым подвергается организация;
 - рыночные настроения и ликвидность могут быть подвержены резким изменениям, что вынуждает руководство эффективно управлять рисками;
 - могут возникнуть сложности с получением доказательств для подтверждения оценки;
 - отдельные платежи, связанные с определенными финансовыми инструментами, могут оказаться значительными, в результате чего может возрастать риск присвоения активов;

- отраженные в финансовой отчетности суммы, относящиеся к финансовым инструментам, могут быть незначительными, однако с этими финансовыми инструментами могут быть связаны значительные риски и подверженность внешнему воздействию;
- несколько сотрудников могут оказывать значительное влияние на операции с финансовыми инструментами, проводимые организацией, особенно в тех случаях, когда их вознаграждение увязано с выручкой от операций с финансовыми инструментами, и другие сотрудники организации могут чрезмерно полагаться на этих лиц.

В связи с указанными факторами риски и соответствующие обстоятельства могут быть неочевидны, что может повлиять на оценку аудитором рисков существенного искажения финансовой отчетности, а скрытые риски могут быстро реализоваться, особенно в неблагоприятных рыночных условиях.

Профессиональный скептицизм¹¹

71. Для оценки аудиторских доказательств, имеющей первостепенное значение, требуется применение профессионального скептицизма, благодаря которому аудитор также постоянно отслеживает возможные признаки предвзятости руководства. Это означает, что аудитор, помимо прочего, должен ставить под сомнение противоречащие аудиторские доказательства и надежность документов, ответов на запросы и прочей информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Кроме того, аудитор должен уделять особое внимание факторам, которые могут указывать на возможное искажение информации вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также рассматривать вопрос о достаточности и надлежащем характере полученных аудиторских доказательств в свете конкретных обстоятельств.
72. Профессиональный скептицизм необходимо применять при любых обстоятельствах, при этом потребность в применении профессионального скептицизма возрастает по мере увеличения сложности финансовых инструментов, например, когда требуется:
- оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, что может представлять особую сложность в тех случаях, если используются модели или нужно установить, являются ли рынки неактивными;
 - оценить суждения руководства и наличие предпосылок для предвзятости руководства при использовании организацией применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в частности выбор руководством методов оценки, использование допущений при применении методов оценки, а также поиск решений в обстоятельствах, когда суждения аудитора и руководства различаются;
 - сделать выводы на основании полученных аудиторских доказательств, например, оценить обоснованность оценок, подготовленных экспертами руководства, и установить, обеспечивает ли раскрытие информации в финансовой отчетности ее достоверное представление.

Вопросы планирования¹²

73. При планировании аудита в центре внимания аудитора находятся следующие вопросы:
- понимание требований к бухгалтерскому учету и раскрытию информации;
 - понимание финансовых инструментов, которые могут оказывать влияние на организацию, а также целей их использования и связанных с ними рисков;
 - определение потребности в специальных знаниях и навыках при проведении аудита;
 - понимание и оценка системы внутреннего контроля с учетом проводимых организацией операций с финансовыми инструментами и ее информационных систем, которые входят в объем аудита;
 - понимание характера, роли и деятельности службы внутреннего аудита;

¹¹ МСА 200, пункт 15.

¹² В МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» рассматриваются обязанности аудитора, связанные с планированием аудита финансовой отчетности.

- понимание используемой руководством процедуры оценки финансовых инструментов, в том числе вопроса о том, привлекало ли руководство к этой оценке эксперта или обслуживающую организацию;
- оценка рисков существенного искажения и меры, принимаемые в ответ на эти риски.

Понимание требований к бухгалтерскому учету и раскрытию информации

74. Согласно МСА 540 аудитор должен понимать требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, касающиеся оценочных значений, в том числе требования к соответствующей раскрываемой информации и нормативные требования¹³. Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении финансовых инструментов могут быть сложными сами по себе и предусматривать раскрытие большого объема информации. Ознакомление с настоящим Международным отчетом о практике аудита не заменяет собой всестороннее понимание всех требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности требуется рассмотрение таких вопросов, как:

- учет хеджирования;
- учет прибылей или убытков, полученных в «первый день»;
- операции по признанию и прекращению признания финансовых инструментов;
- собственный кредитный риск;
- переход и прекращение признания рисков, в частности в тех случаях, когда организация участвовала в создании и структурировании сложных финансовых инструментов.

Изучение финансовых инструментов

75. Параметры финансовых инструментов могут содержать определенные элементы скрытых рисков и подверженности внешнему воздействию. Изучение инструментов, в которые организация вложила средства и которые сопряжены с рисками для организации, в том числе параметров инструментов, помогает аудитору выявить следующее:

- имеется ли неотражение или неточное отражение в учете важных аспектов операции;
- носит ли оценка надлежащий характер;
- понимает ли организация в полной мере риски, присущие финансовым инструментам, и управляет ли она этими рисками;
- отнесены ли финансовые инструменты должным образом к категориям краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств.

76. Ниже приведены примерные вопросы, которые аудитор может рассмотреть при изучении финансовых инструментов организации:

- виды финансовых инструментов, в связи с которыми организация подвергается рискам;
- цели, для которых они используются;
- понимание руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, финансовых инструментов, порядка их использования и требований к бухгалтерскому учету этих инструментов;
- точные условия и параметры этих инструментов для обеспечения возможности полного понимания последствий операций с финансовыми инструментами и (особенно в случае связанных между собой операций) общего воздействия этих операций;
- их соответствие общей стратегии организации в области управления рисками.

В процессе изучения финансовых инструментов аудитор может получать информацию в ходе проведения опроса сотрудников службы внутреннего аудита, функции управления рисками (при

¹³ МСА 540, пункт 8(а).

наличии таких функций и служб), а также обсуждений с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

77. В некоторых случаях в договоре, в том числе в договоре, предметом которого является нефинансовый инструмент, может содержаться производный финансовый инструмент. Согласно некоторым концепциям подготовки финансовой отчетности, в ряде случаев разрешается или требуется отделять такие «встроенные» производные финансовые инструменты от основного договора. При изучении аудитором рисков, которым подвергается организация, ему поможет понимание используемых руководством процедур для выявления и учета встроенных производных финансовых инструментов.

*Привлечение к проведению аудита лиц, обладающих специальными знаниями и навыками*¹⁴

78. Компетентность аудитора является одним из основных вопросов при аудите, включающем проверку финансовых инструментов, особенно сложных финансовых инструментов. В соответствии с МСА 220¹⁵ руководитель задания должен удостовериться в том, что аудиторская группа и любые эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают надлежащей компетентностью и необходимыми возможностями для выполнения аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми нормативно-правовыми требованиями, а также для выпуска аудиторского заключения, которое будет носить надлежащий характер с учетом обстоятельств данного задания. Кроме того, согласно соответствующим этическим требованиям¹⁶ аудитор должен установить, не возникнет ли в связи с принятием задания какая-либо угроза соблюдению основополагающих принципов, включая принципы профессиональной компетентности и добросовестности. В приведенном ниже пункте 79 представлены примеры вопросов, которые могут представлять важность для аудитора при рассмотрении финансовых инструментов.
79. Следовательно, при аудите финансовых инструментов, возможно, потребуется привлечь одного или нескольких экспертов или специалистов, осведомленных, в частности, в следующих областях:
- понимание финансовых инструментов, используемых организацией, а также их параметров, включая уровень сложности. Использование специальных знаний и навыков может потребоваться, чтобы проверить, отражены ли в финансовой отчетности все аспекты финансового инструмента и связанные с этим вопросы, и оценить, была ли в достаточной степени раскрыта необходимая информация в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности в случаях, когда требуется раскрытие информации о рисках;
 - понимание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, особенно когда имеются области, подверженные различным интерпретациям, либо когда существующая практика непоследовательна или только формируется.
 - понимание правовых, нормативных и налоговых последствий операций с финансовыми инструментами, в том числе может ли организация истребовать исполнение договоров (например, анализ базовых договоров), может потребоваться специальных знаний и навыков;
 - оценка рисков, присущих финансовому инструменту;
 - оказание аудиторской группе помощи в сборе аудиторских доказательств для подтверждения оценок руководства или для разработки точечной оценки или оценки диапазона, особенно в

¹⁴ Если такое лицо обладает знаниями и опытом в области аудита и бухгалтерского учета, независимо от того, является ли данное лицо сотрудником организации или привлеченным специалистом, данное лицо рассматривается как входящее в состав аудиторской группы и на него распространяются требования МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Если такое лицо обладает знаниями и опытом в другой области (кроме аудита и бухгалтерского учета), такое лицо считается экспертом аудитора и к нему применяются положения МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора». В МСА 620 разъясняется, что установление различия между специализацией в области бухгалтерского учета и аудита и знаниями и опытом в другой области представляет собой предмет профессионального суждения, при этом отмечается, что можно установить различие между знанием методов бухгалтерского учета финансовых инструментов (знания и опыт в области бухгалтерского учета и аудита) и владением сложными методами оценки финансовых инструментов (знания и опыт в другой области, кроме бухгалтерского учета и аудита).

¹⁵ МСА 220, пункт 14.

¹⁶ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, пункты 210.1 и 210.6.

случаях, когда справедливая стоимость определяется с использованием сложной модели; когда отсутствуют активные рынки и трудно получить данные и допущения;

- оценка общих средств контроля информационных технологий, особенно в организациях, осуществляющих операции с финансовыми инструментами в больших объемах. Информационные системы в таких организациях могут быть крайне сложными, например, когда передача, обработка и администрирование важной информации об этих финансовых инструментах, а также получение доступа к ней осуществляются с помощью электронных средств. Кроме того, такие информационные системы могут предусматривать предоставление соответствующих услуг обслуживающей организацией.

80. В зависимости от характера финансовых инструментов и использования конкретных видов таких инструментов, а также от сложностей, связанных с их бухгалтерским учетом, и рыночных условий у аудиторской группы может возникнуть необходимость в обращении за консультацией¹⁷ к другим специалистам в области бухгалтерского учета и аудита (как к сотрудникам аудиторской организации, так и привлеченным специалистам), которые обладают необходимыми знаниями и опытом в области методологии бухгалтерского учета и аудита. При этом принимаются во внимание следующие факторы:

- возможности и компетентность аудиторской группы, в том числе опыт ее членов;
- параметры используемых организацией финансовых инструментов;
- выявленные необычные обстоятельства или риски, связанные с заданием, а также потребности в применении профессионального суждения, особенно по вопросам существенности и значительных рисков;
- рыночные условия.

Изучение системы внутреннего контроля

81. В МСА 315 (пересмотренном) устанавливаются требования, согласно которым аудитор обязан изучить организацию и ее окружение, в том числе систему внутреннего контроля. Изучение организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, является непрерывным, динамичным процессом сбора, уточнения и анализа информации на всех этапах аудита. Полученное понимание позволяет аудитору выявить и оценить риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок составления финансовой отчетности и таким образом обеспечить основу для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. Характер и уровень средств контроля, которые могут быть внедрены в организации, обычно определяются с учетом объема и разнообразия операций с финансовыми инструментами, которые проводит организация. Понимание процессов мониторинга и контроля операций с финансовыми инструментами помогает аудитору определить характер, сроки и объем аудиторских процедур. В Приложении описаны средства контроля, которые могут существовать в организации, осуществляющей операции с финансовыми инструментами в большом объеме.

Изучение характера, роли и деятельности функции внутреннего аудита

82. Во многих крупных организациях служба внутреннего аудита может осуществлять деятельность, благодаря которой высшее руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, имеют возможность проверять и оценивать внедренные в организации средства контроля, относящиеся к использованию финансовых инструментов. Служба внутреннего аудита может оказывать содействие в выявлении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок. Однако знания и навыки, которые требуются службе внутреннего аудита для понимания и выполнения процедур, обеспечивающих уверенность руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении надлежащего использования организацией финансовых инструментов, обычно значительно отличаются от знаний и навыков, необходимых для обеспечения уверенности в отношении других составляющих деятельности. Вопрос о том, в какой мере служба внутреннего аудита обладает знаниями и навыками, необходимыми для того, чтобы заниматься (и

¹⁷ В соответствии с требованиями пункта 18(b) МСА 220 руководитель задания должен удостовериться в том, что в ходе выполнения задания члены аудиторской группы провели надлежащие консультации как внутри аудиторской группы, так и между членами аудиторской группы и другими специалистами соответствующего уровня (из числа сотрудников аудиторской организации или сторонних специалистов).

уже занимается) рассмотрением операций с финансовыми инструментами, осуществляемых организацией, как и вопрос о компетентности и объективности функции внутреннего аудита, является важным для внешнего аудитора при принятии им решения о том, соответствует ли служба внутреннего аудита общей стратегии аудита и плану аудита.

83. Работа службы внутреннего аудита может иметь особое значение в следующих областях¹⁸:

- подготовка общего обзора с указанием объемов использования финансовых инструментов;
- оценка надлежащего характера политики и процедур, а также их соблюдения руководством;
- оценка эффективности контрольных действий в отношении операций с финансовыми инструментами;
- оценка систем, имеющих отношение к операциям с финансовыми инструментами;
- анализ, позволяющий определить, осуществляется ли выявление и оценка новых рисков, связанных с финансовыми инструментами, и управление этими рисками.

Изучение методологии, используемой руководством при оценке финансовых инструментов

84. В обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности входит соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности к оценке финансовых инструментов. В соответствии с МСА 540 аудитор обязан понять, как руководство получает оценочные значения и какие данные лежат в их основе¹⁹. В подходе руководства к оценке также учитывается выбор надлежащей методологии оценки и уровень доказательств, которые предполагается получить. Для целей оценки справедливой стоимости организация разрабатывает соответствующую методологию для проведения оценки справедливой стоимости финансовых инструментов, в которой учитывается вся имеющаяся рыночная информация, относящаяся к этой оценке. Всестороннее понимание оцениваемого финансового инструмента позволяет организации выявить и оценить имеющуюся рыночную информацию по идентичным или аналогичным инструментам, которую следует отразить в методике оценки.

Оценка рисков существенного искажения и меры, принимаемые в ответ на эти риски

Общие вопросы, связанные с финансовыми инструментами

85. В МСА 540²⁰ разъясняется, что степень неопределенности оценки влияет на риск существенного искажения оценочных значений. Использование более сложных финансовых инструментов, например, таких, для которых характерен высокий уровень неопределенности и нестабильность будущих потоков денежных средств, может привести к возрастанию рисков существенного искажения, особенно в отношении оценки. К прочим факторам, которые влияют на риск существенного искажения, относятся следующие:

- объем финансовых инструментов, в связи с которыми организация подвергается рискам;
- условия финансового инструмента, в том числе содержатся ли в самом финансовом инструменте другие финансовые инструменты;
- характер выполненных работ.

Факторы риска недобросовестных действий²¹

86. В тех случаях, когда система вознаграждения зависит от доходов, получаемых в результате использования финансовых инструментов, могут возникать стимулы для недобросовестного составления финансовой отчетности сотрудниками. При оценке риска недобросовестных действий может оказаться важным понимание того, какая связь существует между политикой организации в

¹⁸ Работа, выполняемая другими функциями, такими как функция управления рисками, функция анализа моделей и функция технического контроля, также может иметь значение.

¹⁹ МСА 540, пункт 8(с).

²⁰ МСА 540, пункт 2.

²¹ Требования и указания в отношении факторов риска недобросовестных действий см. в МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

области вознаграждения и готовностью организации к принятию на себя рисков, а также какие стимулы могут возникать в связи с этим у руководства и трейдеров.

87. Сложная ситуация на финансовых рынках может создавать дополнительные стимулы для недобросовестных действий при составлении финансовой отчетности со стороны руководства или рядовых сотрудников. К таким стимулам относится стремление обеспечить себе получение премий, скрыть недобросовестные действия либо ошибки руководства или рядовых сотрудников, избежать нарушения нормативов, установленных органами регулирования, нормативов ликвидности и лимитов заимствования или избежать отражения убытков в отчетности. Например, в периоды нестабильности на рынке у организации могут возникать непредвиденные убытки в результате чрезмерных колебаний рыночных цен, установления неожиданно низкого уровня цен на активы, принятия неправильных решений в рамках торговых операций или по другим причинам. Кроме того, проблемы с финансированием ставят в трудное положение руководство, которое обеспокоено вопросами финансовой состоятельности бизнеса.
88. Присвоение активов и недобросовестное составление финансовой отчетности часто могут сопровождаться действиями в обход системы контроля, которая при обычных обстоятельствах может функционировать эффективно. К таким действиям может относиться игнорирование средств контроля за данными и допущениями и средств углубленного контроля за процессами, что позволяет скрыть убытки или хищения. Например, сложная рыночная ситуация может усилить давление, заставляя скрывать торговые операции или производить их взаимозачет с целью возмещения убытков.

Оценка рисков существенного искажения

89. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности включает в себя оценку разработки и реализации системы внутреннего контроля. Такая оценка создает основу для рассмотрения надлежащей методологии аудита для разработки и проведения аудиторских процедур в соответствии с МСА 330, включая процедуры проверки по существу и тесты средств контроля. На выбор методологии влияет понимание аудитором системы внутреннего контроля в той ее части, которая важна для аудита, включая эффективность контрольной среды и функции управления рисками, объем и сложность деятельности организации, а также вопрос о том, основана ли проводимая аудитором оценка риска существенного искажения на предположении о том, что система внутреннего контроля функционирует эффективно.
90. В процессе аудита, по мере получения дополнительной информации, оценка аудитором риска существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности может меняться. Сохранение бдительности в ходе аудита, например, при проверке бухгалтерских записей или документов, может способствовать выявлению аудитором договоренностей или прочих сведений, которые могут свидетельствовать о наличии финансовых инструментов, которые ранее не были указаны руководством или информация о которых не была раскрыта аудитором. К таким бухгалтерским записям и документам могут относиться, например:
- протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - счета за услуги профессиональных консультантов организации и переписка с этими консультантами.

Факторы, которые необходимо учитывать при определении целесообразности и объемов тестирования операционной эффективности средств контроля

91. Предположение об эффективном функционировании средств контроля может чаще использоваться при выполнении заданий для финансовых организаций, в которых внедрены надежные системы внутреннего контроля, а следовательно, тестирование средств контроля может представлять собой эффективный способ получения аудиторских доказательств. Если в организации имеется отдел торговых операций, одни только тесты по существу могут не обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства вследствие большого объема договоров и использования различных систем. Однако тесты средств контроля сами по себе также недостаточны, поскольку в соответствии

с МСА 330 аудитор обязан разработать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного класса операций, остатка по счету или раскрытия информации²².

92. Организации, которые проводят торговые операции в большом объеме и активно используют финансовые инструменты, могут иметь более сложные средства контроля и эффективную функцию управления рисками, а следовательно, аудитор с большей вероятностью будет тестировать средства контроля при получении доказательств относительно:
- возникновения, полноты, точности операций и правильности их отнесения к соответствующему периоду;
 - существования и полноты остатков по счету, а также прав и обязательств в отношении этих остатков.
93. В организациях с относительно малым объемом операций с финансовыми инструментами:
- руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, могут иметь лишь ограниченное представление о финансовых инструментах и их влиянии на деятельность организации;
 - организация может иметь финансовые инструменты всего нескольких видов, и они могут быть мало связаны или вообще не связаны между собой;
 - маловероятно, что в организации существует сложная контрольная среда (например, у организации может не быть средств контроля, описанных в Приложении);
 - для оценки своих инструментов руководство может использовать ценовую информацию, полученную от внешних источников ценовой информации;
 - средства контроля за использованием ценовой информации, полученной от внешних источников ценовой информации, могут быть упрощенными.
94. Если организация проводит относительно мало операций с финансовыми инструментами, аудитор может довольно легко понять, для каких целей организация использует финансовые инструменты, а также изучить их параметры. В таких случаях значительная часть аудиторских доказательств, вероятнее всего, по своему характеру будет представлять собой доказательства, полученные в результате проведения процедур проверки по существу, и аудитор может выполнить большинство аудиторских процедур в конце года, а подтверждения, полученные от внешних сторон, с большой вероятностью обеспечат доказательства в отношении полноты, точности и существования операций.
95. При принятии решения о характере, сроках проведения и объеме тестирования средств контроля аудитор может рассмотреть такие факторы, как:
- характер, частота проведения и объем операций с финансовыми инструментами;
 - эффективность средств контроля, в том числе разработаны ли они надлежащим образом в ответ на риски, возникающие в связи с объемом проводимых организацией операций с финансовыми инструментами, и существует ли в организации система управления деятельностью, связанной с финансовыми инструментами;
 - значимость конкретных средств контроля для общих целей системы внутреннего контроля и контрольных процедур, внедренных в организации, включая сложность информационных систем, предназначенных для поддержки операций с финансовыми инструментами;
 - мониторинг средств контроля и недостатки, выявленные в процедурах контроля;
 - области, к которым относятся средства контроля, например, средства контроля, относящиеся к применению суждений, в отличие от средств контроля за подтверждающими данными. Проведение тестов по существу с большей вероятностью даст эффективные результаты, чем выполнение процедур с опорой на средства контроля, связанные с применением суждения;
 - компетентность лиц, выполняющих контрольные действия. Например, достаточно ли у организации ресурсов, в том числе в стрессовые периоды, и возможностей, чтобы провести оценку финансовых инструментов, в связи с которыми она подвержена рискам, и проверить результаты такой оценки;

²² МСА 330, пункт 18.

- периодичность выполнения данных контрольных действий;
- уровень точности, который должны обеспечивать средства контроля;
- доказательства выполнения контрольных действий;
- сроки проведения ключевых операций с финансовыми инструментами, например, проводятся ли они незадолго до окончания периода.

Процедуры проверки по существу

96. Разработка процедур проверки по существу включает в себя рассмотрение следующих вопросов:

- Использование аналитических процедур²³. Хотя выполненные аудитором аналитические процедуры могут быть действенными в качестве процедур оценки рисков, поскольку они предоставляют аудитору информацию о деятельности организации, они могут быть менее результативными в качестве процедур проверки по существу, если выполняются в отсутствие других процедур. Это происходит потому, что из-за сложного взаимодействия факторов, влияющих на оценку, часто бывает трудно заметить появление необычных тенденций.
- Нестандартные операции. Многие финансовые операции представляют собой договоры, заключенные по результатам переговоров между организацией и ее контрагентом (которые часто называются внебиржевыми сделками). Если операции с финансовыми инструментами не являются стандартными и не проводятся в рамках обычной деятельности организации, процедуры проверки по существу могут оказаться наиболее эффективным средством для достижения запланированных целей аудита. В тех случаях, когда операции с финансовыми инструментами не являются частью обычной деятельности организации, в аудиторских процедурах, которые проводятся в ответ на оцененные риски, в том числе при разработке и в ходе выполнения аудиторских процедур, учитывается возможное отсутствие у организации опыта в этой области.
- Наличие доказательств. Например, если организация использует внешние источники ценовой информации, от организации, вероятно, нельзя будет получить доказательства в отношении соответствующих предпосылок составления финансовой отчетности.
- Процедуры, выполняемые в других областях аудита. Процедуры, выполняемые в других областях учета, охватываемых финансовой отчетностью, могут обеспечить доказательства, подтверждающие полноту отражения операций с финансовыми инструментами. К таким процедурам могут относиться тесты поступлений денежных средств и выплат после отчетной даты, а также поиск не отраженных в учете обязательств.
- Выбор статей для тестирования. В некоторых случаях в портфель финансовых инструментов входят инструменты, характеризующиеся различным уровнем сложности и подвергающиеся разным рискам. В этих случаях может быть полезной выборка с применением профессионального суждения.

97. Например, в случае с ценной бумагой, обеспеченной активами, при выборе мер в ответ на риски существенного искажения, возникающие в связи с этой ценной бумагой, аудитор может рассмотреть возможность выполнения некоторых из следующих аудиторских процедур:

- проверка договорной документации с целью изучения условий ценной бумаги, актива, предоставленного в качестве обеспечения, и прав держателей ценных бумаг каждого класса;
- направление запроса о применяемой руководством процедуре оценки денежных потоков;
- оценка обоснованности допущений, таких как доля досрочно погашенных кредитов, процент невыполненных обязательств и уровень убытков;
- изучение метода, который применяется для определения очередности использования денежных средств;

²³ В соответствии с требованиями пункта 6(b) МСА 315 (пересмотренного), в качестве процедур оценки риска аудитор обязан выполнять аналитические процедуры, которые будут способствовать оценке риска существенного искажения, чтобы создать основу для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски. Согласно пункту 6 МСА 520 «Аналитические процедуры» аудитор обязан использовать аналитические процедуры при формировании общего вывода в отношении финансовой отчетности. Аналитические процедуры могут выполняться и на других этапах аудита.

- сравнение результатов оценки справедливой стоимости с результатами оценки других ценных бумаг с аналогичными условиями и залоговым обеспечением;
- повторное выполнение расчетов.

Тесты двойного назначения

98. Несмотря на то, что цель теста средств контроля отличается от цели детального теста, выполнение тестов обоих видов одновременно может быть эффективно, например:
- проведение теста средств контроля и детального теста в отношении одной и той же операции (например, тестирование на предмет наличия подписанного договора и надлежащего отражения параметров финансового инструмента в сводной таблице) или
 - тестирование средств контроля при тестировании применяемой руководством процедуры проведения оценки.

Сроки проведения аудиторских процедур²⁴

99. После оценки рисков, связанных с финансовыми инструментами, аудиторская группа устанавливает сроки проведения запланированных тестов средств контроля и аудиторских процедур проверки по существу. Сроки проведения запланированных аудиторских процедур варьируются в зависимости от ряда факторов, включая периодичность проведения контрольной операции, значимость контролируемой деятельности и соответствующий риск существенного искажения.
100. Хотя основную часть аудиторских процедур, связанных с оценкой и представлением данных, необходимо проводить в конце периода, аудиторские процедуры, относящиеся к другим предпосылкам составления финансовой отчетности, таким как полнота и существование, могут быть с пользой протестированы в промежуточном периоде. Например, в промежуточном периоде можно выполнить тесты в отношении более стандартных средств контроля, таких как средства контроля информационных технологий или санкционирование новых продуктов. Кроме того, может оказаться полезным тестирование операционной эффективности средств контроля за процедурой утверждения новых продуктов путем сбора аудиторских доказательств за промежуточный период, свидетельствующих об утверждении нового финансового инструмента руководителем надлежащего уровня.
101. Аудиторы могут выполнить некоторые тесты в отношении моделей по состоянию на промежуточную дату, например, путем сопоставления результатов, полученных с использованием модели, с рыночными операциями. Еще одна возможная процедура на промежуточную дату для инструментов, по которым имеются наблюдаемые исходные данные, заключается в тестировании обоснованности ценовой информации, предоставленной внешним источником ценовой информации.
102. Вопросы, требующие применения более значительных суждений, часто тестируются ближе к концу года или в конце года, поскольку:
- оценки могут значительно измениться за короткий промежуток времени, в связи с чем становится трудно сопоставить и сверить остатки по счетам на промежуточную дату со сравнительной информацией на отчетную дату;
 - в интервале времени между промежуточным периодом и концом года организация может провести операции с финансовыми инструментами в увеличенном объеме;
 - бухгалтерские записи, отражаемые вручную, можно провести только после окончания отчетного периода;
 - нестандартные или крупные операции могут быть проведены в конце отчетного периода.

Процедуры, относящиеся к проверке полноты, точности, существования, возникновения, а также прав и обязательств

²⁴ В пунктах 11–12 и 22–23 МСА 330 установлены требования, касающиеся случая, когда аудитор выполняет процедуры в промежуточный период, и объясняется, как можно использовать такие аудиторские доказательства.

103. Для проверки ряда предпосылок составления финансовой отчетности могут быть использованы многие из аудиторских процедур. Например, с помощью процедур, которые проводятся для проверки существования остатка по счету на конец периода, будет также проверено возникновение класса операций и, кроме того, они помогут установить, были ли операции отнесены к соответствующему периоду. Это объясняется тем, что в основе финансовых инструментов лежат юридически оформленные договоры, и при проверке точности отражения операции аудитор может также удостовериться в ее существовании и получить доказательство, подтверждающее одновременно такие предпосылки составления финансовой отчетности, как возникновение, права и обязательства, а также подтвердить, что операции отражены в правильном отчетном периоде.
104. Процедуры, которые могут обеспечить аудиторские доказательства, подтверждающие такие предпосылки составления финансовой отчетности, как полнота, точность и существование, включают в себя следующее:
- Внешнее подтверждение²⁵ в отношении банковских счетов, торговых операций и отчетных документов депозитария. Такое подтверждение можно получить напрямую от контрагента (в том числе банковские подтверждения), при этом ответ направляется непосредственно аудитору. В качестве альтернативного варианта эту информацию можно получить из систем контрагента по каналу передачи данных. В таких случаях при оценке надежности доказательств, полученных в результате подтверждения, аудитор может рассмотреть средства контроля, предназначенные для того, чтобы предотвратить искажение данных в компьютерных системах, через которые осуществляется передача информации. Если подтверждения не получены, аудитор может получить доказательства, проанализировав договоры и протестировав соответствующие средства контроля. Однако внешние подтверждения часто не обеспечивают достаточных аудиторских доказательств в отношении предпосылки составления финансовой отчетности, касающейся оценки, хотя они могут способствовать выявлению каких-либо имеющихся дополнительных соглашений.
 - Проверка результатов сверки выписок или данных, полученных от депозитариев, с собственными бухгалтерскими записями организации. Для этого может быть необходимо оценить средства контроля информационных технологий, относящиеся к автоматизированным процессам сверки, и определить, были ли обнаруженные при сверке расхождения надлежащим образом проанализированы и устранены.
 - Анализ бухгалтерских записей и средств контроля за процессом их отражения. С помощью этой процедуры можно, например:
 - установить, были ли бухгалтерские записи сделаны сотрудниками, не обладающими соответствующими полномочиями;
 - выявить необычные и ненадлежащие бухгалтерские записи на конец периода, которые могут иметь отношение к риску недобросовестных действий.
 - Ознакомление с отдельными договорами и анализ документации, подтверждающей операции с финансовыми инструментами, которые проводит организация, в том числе данными бухгалтерского учета. Таким образом можно проверить существование указанных операций и связанные с ними права и обязательства. Например, аудитор может ознакомиться с отдельными договорами и проанализировать подтверждающую документацию, в том числе бухгалтерские записи, отраженные при первоначальном признании договора, а в дальнейшем может также проверить бухгалтерские записи, отраженные для целей оценки. Это позволяет аудитору оценить, были ли в полном объеме выявлены и отражены в учете сложные аспекты, присущие операции. Чтобы убедиться в наличии прав, специалисты, обладающие необходимыми знаниями и опытом, должны рассмотреть юридически оформленные сделки и связанные с ними риски.
 - Тестирование средств контроля, например, посредством повторного применения средства контроля.

²⁵ В МСА 505 «Внешние подтверждения» рассматриваются вопросы использования аудитором процедур внешнего подтверждения для получения аудиторских доказательств в соответствии с требованиями МСА 330 и МСА 500 «Аудиторские доказательства». См. также бюллетень для сотрудников аудиторских организаций «Новые практические вопросы, возникающие в связи с использованием внешних подтверждений при аудите финансовой отчетности», выпущенный в ноябре 2009 года.

- Анализ применяемой в организации системы управления претензиями. Наличие неотраженных операций может привести к тому, что организация не осуществит выплату денежных средств контрагенту. Такие операции могут быть обнаружены в результате проведения анализа полученных претензий.
 - Ознакомление с генеральными соглашениями о взаимозачете с целью выявления неотраженных инструментов.
105. Эти процедуры особенно важны для некоторых финансовых инструментов, таких как производные финансовые инструменты или гарантии. Это объясняется тем, что для них могут не требоваться крупные первоначальные вложения, а значит, выявить их существование, вероятно, будет трудно. Например, встроенные производные финансовые инструменты часто содержатся в договорах, представляющих собой нефинансовые инструменты, которые могут быть не включены в процедуры подтверждения данных.

Оценка финансовых инструментов

Требования к составлению финансовой отчетности

106. В концепциях достоверного представления финансовой отчетности часто используются иерархические структуры оценки справедливой стоимости, в качестве примера можно привести МСФО и ОПБУ США; Обычно это означает, что с ростом неопределенности оценки повышаются требования к объему и степени детализации раскрываемой информации. Для проведения разграничения между уровнями иерархии может потребоваться применение суждения.
107. Аудитор может счесть полезным изучение того, какое место занимают финансовые инструменты в иерархической структуре оценки справедливой стоимости. По мере увеличения неопределенности оценки, как правило, повышается риск существенного искажения финансовой отчетности и уровень аудиторских процедур, которые надлежит применить. Использование исходных данных 3-го уровня и некоторых данных 2-го уровня в иерархической структуре оценки справедливой стоимости может оказаться полезным индикатором степени неопределенности оценки. Исходные данные 2-го уровня варьируются от вполне доступных данных до данных, которые ближе к 3-му уровню. Аудитор оценивает имеющиеся доказательства и приходит к пониманию как иерархической структуры оценки справедливой стоимости, так и риска предвзятости руководства при распределении финансовых инструментов по категориям в соответствии с иерархией справедливой стоимости.
108. В соответствии с МСА 540²⁶ аудитор должен рассмотреть принятые в организации политику в области оценки и методологию оценки с точки зрения данных и допущений, используемых при применении методологии оценки. Во многих случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто не предполагает использование конкретной методологии оценки. В таких случаях к вопросам, которые могут иметь значение для понимания аудитором используемых руководством методов оценки финансовых инструментов, относятся, например, следующие:
- имеется ли у руководства формализованная политика в области оценки и, в случае наличия такой политики, оформлена ли документально надлежащим образом методика оценки, которая применяется к финансовым инструментам в соответствии с данной политикой;
 - в результате использования каких моделей может возникать самый большой риск существенного искажения;
 - как при выборе конкретного метода оценки руководство учитывало сложность оценки финансового инструмента;
 - повышается ли риск существенного искажения в связи с тем, что руководство разработало собственную модель для оценки финансовых инструментов или отклоняется от методики оценки, которая широко используется для оценки конкретного финансового инструмента;
 - использовало ли руководство внешние источники ценовой информации;
 - обладают ли необходимой квалификацией и опытом лица, участвующие в разработке и применении метода оценки, в том числе привлекался ли к этой работе эксперт руководства;
 - имеются ли признаки предвзятости руководства при выборе применяемого метода оценки.

²⁶ МСА 540, пункт 8(с).

Оценка риска существенного искажения, связанного с оценкой

109. К факторам, которые аудитор рассматривает, чтобы определить, являются ли используемые организацией методы оценки надлежащими в данных обстоятельствах, а также внедрены ли средства контроля за использованием методов оценки, могут относиться следующие:

- являются ли методы оценки широко распространенными в практике других участников рынка и имеются ли примеры получения с помощью этих методов надежной оценки цен на основе данных о рыночных операциях;
- дают ли методы оценки результаты в соответствии со своим назначением, не было ли допущено ошибок при их разработке, особенно таких, которые проявляются в экстремальных условиях, и были ли эти методы объективно проверены и утверждены. На наличие ошибок могут указывать непоследовательные изменения относительно контрольных показателей;
- учтены ли в методах оценки неотъемлемые риски, присущие оцениваемому финансовому инструменту, включая кредитоспособность контрагента, а также собственный кредитный риск в случае применения этих методов для оценки финансовых обязательств;
- насколько методы оценки подстраиваются под рынок, в том числе насколько они чувствительны к изменениям рыночных параметров;
- обеспечивается ли непротиворечивое использование рыночных параметров и допущений и является ли изменение в используемых методах оценки, рыночных параметрах и допущениях обоснованным с учетом новых условий;
- указывают ли результаты анализа чувствительности на то, что незначительные и умеренные изменения в допущениях оказывают значительное влияние на изменение оценок;
- какова организационная структура и, в частности, имеется ли в организации отдел, который отвечает за разработку моделей для оценки определенных инструментов, особенно если используются исходные данные 3-го уровня. Например, сотрудники отдела по разработке моделей, который участвует в формировании цен по сделкам, менее объективны по сравнению с сотрудниками подразделения, которое функционально и организационно отделено от операционной функции;
- компетентность и объективность лиц, отвечающих за разработку и применение методов оценки, включая соответствующий опыт руководства в применении конкретных моделей, которые, возможно, были разработаны недавно.

Кроме того, аудитор (или эксперт аудитора) может самостоятельно разработать один или несколько методов оценки, чтобы сопоставить результаты, полученные с их помощью, с результатами, полученными с применением методов оценки, которые использует руководство.

Значительные риски

110. По результатам процедуры оценки риска аудитор может выявить один или несколько значительных рисков, относящихся к оценке финансовых инструментов, при наличии любого из следующих обстоятельств:

- высокий уровень неопределенности, связанной с оценкой финансовых инструментов (например, финансовых инструментов, для оценки которых используются ненаблюдаемые данные);²⁷
- отсутствие достаточных доказательств, подтверждающих оценку финансовых инструментов организации, проведенную руководством;
- недостаточное понимание руководством финансовых инструментов организации либо отсутствие у руководства знаний и опыта, необходимых для того, чтобы провести оценку этих инструментов должным образом, включая отсутствие возможности определить, требуются ли корректировки оценки;

²⁷ Если аудитор установил, что вследствие высокой степени неопределенности, связанной с оценкой сложных финансовых инструментов, возникает значительный риск, аудитор должен в соответствии с требованиями МСА 540 выполнить процедуры проверки по существу и оценить, достаточно ли полно раскрыта информация о неопределенности оценки этих инструментов. См. МСА 540, пункты 11, 15 и 20.

- недостаточное понимание руководством сложных требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении оценки финансовых инструментов и раскрытия соответствующей информации, а также неспособность руководства выносить суждения, необходимые для надлежащего выполнения этих требований;
 - внесение значительных корректировок в результаты, полученные при применении методов оценки, если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности предусмотрено требование или разрешение вносить такие корректировки.
111. В отношении оценочных значений, в связи с которыми возникают значительные риски, МСА 540²⁸ требует, чтобы в дополнение к другим процедурам проверки по существу, выполняемым с целью соблюдения требований МСА 330, аудитор оценил следующее:
- (a) как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;
 - (b) являются ли обоснованными значительные допущения, использованные руководством;
 - (c) намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значительных допущений или надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
112. Когда активность на рынках снижается, изменение обстоятельств может привести к переходу от оценки по рыночной стоимости к оценке с использованием модели либо может вызвать замену одной конкретной модели на другую. Руководству может быть трудно принять меры в ответ на изменения рыночной ситуации, если у него отсутствует соответствующая политика до момента наступления этих изменений. Кроме того, у руководства могут отсутствовать знания и опыт, необходимые для разработки модели в срочном порядке или для выбора метода оценки, который надлежит использовать при таких обстоятельствах. Даже в случае применения методов оценки на систематической основе руководству необходимо постоянно проверять, имеют ли методы оценки и допущения, используемые для определения стоимости финансовых инструментов, по-прежнему надлежащий характер. Кроме того, методы оценки могли быть выбраны в период, когда обоснованная рыночная информация была доступна, но с помощью этих методов нельзя получить обоснованную оценку в условиях непредвиденного ухудшения ситуации.
113. Вероятность проявления руководством предвзятого отношения, преднамеренного или непреднамеренного, возрастает с повышением субъективности оценки и уровня ее неопределенности. Например, руководство может предпочесть не учитывать наблюдаемые на рынке данные или допущения и вместо этого использовать модель собственной разработки, если она дает более благоприятные результаты. Даже если нет злого умысла, может присутствовать естественное желание вынести субъективное суждение для получения наиболее благоприятного результата из имеющегося широкого диапазона возможных значений, а не того результата в данном диапазоне, который может считаться наиболее соответствующим требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Признаком предвзятости руководства также может служить замена одного метода оценки на другой в разные периоды в отсутствие очевидной и обоснованной причины такой замены. Хотя субъективным решениям, относящимся к оценке финансовых инструментов, присуща та или иная форма предвзятости руководства, при наличии намерения ввести в заблуждение пользователей отчетности такая предвзятость по своему характеру представляет собой недобросовестное действие.

Разработка методологии аудита

114. При тестировании процедуры проведения руководством оценки финансовых инструментов и принятия мер в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор обязан в соответствии с МСА 540²⁹ выполнить одну или несколько из следующих процедур с учетом характера оценочных значений:

²⁸ МСА 540, пункты 15(a)–(b).

²⁹ МСА 540, пункты 12–14.

- (a) протестировать процедуру получения руководством оценочного значения и данные, на основе которых это значение было определено (включая методы оценки, которые организация использовала для этой цели);
- (b) протестировать операционную эффективность средств контроля за процессом получения руководством оценочного значения вместе с выполнением надлежащих процедур проверки по существу;
- (c) разработать самостоятельно точечную оценку или оценку диапазона для анализа точечной оценки руководства;
- (d) определить, могут ли события, которые происходили до даты аудиторского заключения, обеспечить аудиторские доказательства, подтверждающие оценочное значение.

По мнению многих аудиторов, тестирование процедуры получения руководством оценочного значения и данных, на основе которых это значение было определено, в сочетании с тестированием операционной эффективности средств контроля представляет собой результативную и эффективную методологию аудита. Хотя события после отчетной даты могут предоставить некоторые доказательства, касающиеся оценки финансовых инструментов, при использовании этих доказательств, вероятно, потребуется принять во внимание другие факторы, чтобы учесть любые изменения в рыночных условиях после отчетной даты³⁰. Если у аудитора отсутствует возможность протестировать процедуру получения руководством оценочного значения, он может самостоятельно разработать точечную оценку или оценку диапазона.

115. Как описывается в Разделе I, для оценки справедливой стоимости финансовых инструментов руководство может:

- использовать данные, полученные от внешних источников ценовой информации;

собрать данные для разработки собственной оценки с использованием различных методов оценки, включая модели;

- привлечь эксперта для разработки оценки.

Во многих случаях руководство может использовать сочетание этих подходов. Например, руководство может внедрить собственный процесс определения цены, но при этом использовать внешние источники ценовой информации для подтверждения собственных оценок.

Особенности аудита в случае использования руководством внешних источников ценовой информации

116. При оценке имеющихся у организации финансовых инструментов руководство может использовать внешние источники ценовой информации, такие как информационно-ценовые агентства или брокеры. Понимание порядка использования руководством информации и методов работы информационно-ценового агентства помогает аудитору определить характер и объем аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

117. В случае использования руководством внешних источников ценовой информации аудитору, вероятно, следует рассмотреть следующие вопросы:

- Тип внешнего источника ценовой информации. Некоторые внешние источники ценовой информации предоставляют больше информации о своих рабочих процессах. Например, информационно-ценовое агентство часто предоставляет информацию о методологии, допущениях и данных, используемых при оценке финансовых инструментов на уровне класса активов. В отличие от информационно-ценовых агентств, брокеры часто не предоставляют либо предоставляют в ограниченном объеме информацию о своих исходных данных и допущениях, используемых для получения котировки.
- Характер используемых исходных данных и уровень сложности метода оценки. Данные по ценам, полученные от внешних источников ценовой информации, могут различаться по степени их надежности в зависимости от того, относятся ли они к категории наблюдаемых или ненаблюдаемых (и, следовательно, к соответствующему уровню исходных данных в иерархической структуре оценки справедливой стоимости), и от уровня сложности методологии, примененной для оценки конкретного класса ценных бумаг или активов.

³⁰ В пунктах A63–A66 MCA 540 представлены примеры некоторых факторов, которые, возможно, требуется принять во внимание.

Например, степень надежности информации о цене долевого инструмента, который активно обращается на ликвидном рынке, выше, чем информации о цене корпоративной облигации, которая обращается на ликвидном рынке, но с которой на дату оценки не совершались торговые операции. В свою очередь степень надежности информации о цене такой облигации выше, чем информации о цене ценной бумаги, обеспеченной активами, оценка которой осуществляется с использованием модели дисконтированных денежных потоков.

- Репутация и опыт работы внешнего источника ценовой информации. Например, внешний источник ценовой информации может иметь опыт работы с финансовыми инструментами определенного типа и получить признание в качестве эксперта в этой области, но в то же время не обладать аналогичным опытом работы с финансовыми инструментами других видов. В этом смысле опыт предыдущей работы аудитора с внешним источником ценовой информации также может иметь большое значение.
 - *Объективность внешнего источника ценовой информации.* Например, если цена предоставлена руководству контрагентом, в частности брокером, который продал финансовый инструмент организации, или организацией, у которой имеются тесные связи с аудируемой организацией, данная цена, возможно, не является надежной.
 - Применяемые в организации средства контроля за использованием внешних источников ценовой информации. На уровень надежности оценки справедливой стоимости влияет уровень установленного руководством контроля за оценкой надежности данных, полученных от внешних источников ценовой информации. Например, руководство может внедрить средства контроля, чтобы:
 - проверять и утверждать использование внешнего источника ценовой информации, в том числе принимать во внимание его репутацию, опыт и объективность;
 - определять полноту, значимость и точность цен и связанных с ними данных.
 - Средства контроля, используемые внешним источником ценовой информации. Средства контроля и процедуры, предназначенные для оценки классов активов, представляющих интерес для аудитора. Например, внешний источник ценовой информации может использовать эффективную систему контроля над процессом получения цен, в том числе формализованную процедуру для предъявления заказчиками (как покупателями, так и продавцами) претензий относительно цен, полученных от ценового агентства, если такая претензия подтверждается надлежащим доказательством. Это позволяет внешнему источнику ценовой информации постоянно корректировать цены с целью обеспечения участников рынка более полной информацией.
118. К возможным подходам к сбору аудиторских доказательств в отношении данных, полученных от внешнего источника ценовой информации, относятся, в частности, следующие:
- для исходных данных 1-го уровня – сопоставление данных, полученных от внешнего источника ценовой информации, с ценами, наблюдаемыми на рынке;
 - анализ раскрываемой информации, предоставленной внешним источником ценовой информации, о внедренных им средствах контроля и процессах, применяемых методах оценки, исходных данных и допущениях;
 - тестирование средств контроля, используемых руководством для оценки надежности данных, полученных от внешних источников ценовой информации;
 - выполнение процедур в отношении внешнего источника ценовой информации с целью изучения и тестирования средств контроля и процессов, методов оценки, исходных данных и допущений, используемых для оценки классов активов или конкретных финансовых инструментов, которые представляют интерес для аудитора;
 - оценка обоснованности цен, полученных от внешнего источника ценовой информации, в сопоставлении с ценами из других внешних источников ценовой информации, а также с оценкой, полученной организацией, и собственной оценкой аудитора;
 - оценка обоснованности методов оценки, допущений и исходных данных;

- разработка точечной оценки или оценки диапазона по некоторым финансовым инструментам, цены на которые были определены внешним источником ценовой информации, и проведение оценки с целью установить, достаточно ли близки друг к другу полученные результаты;
- получение отчета аудитора обслуживающей организации в отношении средств контроля в области проверки правильности цен.³¹

119. Получение ценовых данных от нескольких внешних источников ценовой информации может также предоставить полезную информацию относительно неопределенности оценки. Широкий диапазон цен может указывать на более высокую степень неопределенности оценки и может предполагать, что финансовый инструмент чувствителен к незначительным изменениям данных и допущений. Узкий диапазон может свидетельствовать о меньшей неопределенности оценки и может предполагать меньшую чувствительность финансового инструмента к изменениям данных и допущений. Хотя получение цен от нескольких источников может быть полезно, особенно при рассмотрении финансовых инструментов, исходные данные по которым относятся к 2-му и 3-му уровням в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, само по себе получение цен от нескольких источников, вероятнее всего, не обеспечит достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Это объясняется следующими причинами:
- (a) источники, которые воспринимаются как разные источники ценовой информации, могут использовать один и тот же базовый источник ценовой информации;
 - (b) для отнесения финансового инструмента к определенной категории в иерархической структуре оценки справедливой стоимости может потребоваться понимание исходных данных, которые были использованы внешним источником ценовой информации при определении цены.
120. В некоторых случаях у аудитора может не быть возможности изучить процесс, в рамках которого была получена цена, в том числе средства контроля над тем, насколько надежной является установленная цена, либо у аудитора может не быть доступа к использованной модели, включая допущения и другие исходные данные. В таких случаях в ответ на оцененный риск аудитор может принять решение о разработке собственной точечной оценки или оценки диапазона, чтобы оценить точечную оценку руководства.

Особенности аудита в случае оценки руководством справедливой стоимости с использованием модели

121. В соответствии с пунктом 13(b) МСА 540, если аудитор тестирует процесс определения руководством оценочного значения, он обязан оценить, является ли надлежащим, с учетом конкретных обстоятельств, использованный метод оценки и являются ли обоснованными допущения, использованные руководством, с учетом целей оценки согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
122. Вне зависимости от того, использовало ли руководство внешний источник ценовой информации или собственные методы оценки, для оценки финансовых инструментов, особенно при использовании исходных данных 2-го и 3-го уровня в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, часто применяются модели. При определении характера, сроков и объема аудиторских процедур, ориентированных на модели, аудитор может рассмотреть методологию, допущения и данные, используемые в модели. Тестирование всех трех указанных составляющих может стать полезным источником аудиторских доказательств при рассмотрении более сложных финансовых инструментов, например, инструментов, для оценки которых используются исходные данные 3-го уровня. Однако, если модель одновременно является и простой, и общепризнанной, например, некоторые расчеты цен облигаций, более полезным источником доказательств могут оказаться аудиторские доказательства, полученные в том случае, когда основное внимание уделяется рассмотрению допущений и данных.
123. Тестирование модели можно провести с использованием двух основных подходов:

³¹ Некоторые информационно-ценовые агентства могут предоставлять пользователям своих данных отчеты, в которых они объясняют, как работают их средства контроля за ценовыми данными, то есть отчеты, составленные в соответствии с требованиями Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Отчеты, обеспечивающие уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации». Руководство может запросить такой отчет, а аудитор может рассмотреть вопрос о его получении, чтобы понять, как были подготовлены ценовые данные, и оценить, в какой мере можно полагаться на средства контроля в информационно-ценовом агентстве.

- (a) аудитор может протестировать модель, которую использовало руководство, рассмотрев уместность применения модели, обоснованность использованных допущений и данных, а также точность математических расчетов, или
- (b) аудитор может самостоятельно выполнить оценку и затем сопоставить собственный результат с оценкой, проведенной организацией.
124. Если в основе оценки финансовых инструментов лежат ненаблюдаемые исходные данные (то есть данные 3-го уровня), аудитор может рассмотреть в том числе вопрос о том, каким образом руководство подтверждает следующее:
- какие организации являются участниками рынка, значимыми для финансового инструмента, и каковы их характеристики;
 - как определяются ненаблюдаемые исходные данные при первоначальном признании;
 - какие изменения были внесены руководством в собственные допущения для отражения его мнения о тех допущениях, которые использовали бы участники рынка;
 - учтена ли наиболее точная исходная информация, которая имеется в данных обстоятельствах;
 - как в допущениях учтена информация по сопоставимым операциям (если уместно);
 - каковы результаты анализа чувствительности моделей в случае использования ненаблюдаемых исходных данных и были ли внесены корректировки, чтобы учесть неопределенность оценки.
125. Кроме того, при тестировании аудитором оценок и рассмотрении вопроса о том, представляются ли оценки в целом обоснованными, большое значение имеет знание аудитором специфики отрасли и рыночных тенденций, понимание оценок, выполненных другими организациями (с учетом конфиденциальности), и других индикаторов цены, имеющих отношение к данным оценкам. Если представляется, что оценки постоянно имеют чрезмерно агрессивный или консервативный характер, это может указывать на возможное наличие предвзятости руководства.
126. В случае отсутствия внешних доказательств в форме наблюдаемых на рынке данных особенно важно, чтобы лица, отвечающие за корпоративное управление, уделили должное внимание тому, чтобы понять субъективный характер оценок руководства и изучить доказательства, которые были получены для подтверждения этих оценок. В таких случаях аудитору, возможно, потребуется оценить, были ли проведены тщательный анализ и рассмотрение вопросов, включая соответствующую документацию, на всех надлежащих уровнях руководства в рамках организации, в том числе на уровне лиц, отвечающих за корпоративное управление.
127. В периоды снижения или нарушения обычной активности на рынках или в случае отсутствия наблюдаемых исходных данных оценки руководства могут быть более субъективными и в меньшей степени поддающимися проверке, а значит, в результате они могут оказаться менее надежными. При таких обстоятельствах аудитор может протестировать модель, используя комплекс процедур: тестирование имеющихся в организации средств контроля, оценку структуры и функционирования модели, тестирование допущений и данных, используемых в модели, и сравнение полученных с ее помощью результатов с точечной оценкой или оценкой диапазона, которые были разработаны аудитором, либо с другими методами оценки, применяемыми внешними сторонами.³²
128. Существует вероятность того, что при тестировании исходных данных, которые используются в методологии оценки, применяемой организацией³³ (например, если такие исходные данные распределяются по категориям в иерархической структуре оценки справедливой стоимости), аудитор также получит доказательства, подтверждающие информацию, которая раскрыта в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, процедуры проверки по существу, проводимые аудитором для того, чтобы оценить, являются ли надлежащими исходные данные, применяемые в методе оценки, который использует

³² В пункте 13(d) МСА 540 приведены требования, которые применяются в том случае, когда аудитор самостоятельно разрабатывает оценку диапазона значений для анализа точечной оценки руководства. Методы оценки, разработанные внешними сторонами и используемые аудитором, при некоторых обстоятельствах могут быть отнесены к работе, выполненной экспертом аудитора, и в таком случае на них распространяются требования МСА 620.

³³ См., например, требования, касающиеся оценки аудитором использованного руководством допущения в отношении значительных рисков, в пункте 15 МСА 540.

организация (то есть исходные данные 1-го, 2-го и 3-го уровней), и тестирование анализа чувствительности, выполненного организацией, будут нужны и для того, чтобы аудитор мог оценить, обеспечивает ли раскрытая информация достоверное представление финансовой отчетности.

Оценка обоснованности допущений, используемых руководством

129. Используемое в модели допущение может считаться значительным, если приемлемое отклонение от допущения может существенно повлиять на оценку финансового инструмента³⁴. Руководство могло рассмотреть альтернативные допущения или результаты путем выполнения анализа чувствительности. Уровень субъективности, связанной с допущениями, влияет на степень неопределенности оценки, в итоге аудитор может сделать вывод о наличии значительного риска, например, в случае использования исходных данных 3-го уровня.
130. Аудиторские процедуры, выполняемые для тестирования допущений, используемых руководством, в том числе допущений, которые используются в качестве исходных данных в моделях, могут включать оценку следующих вопросов:
- использовало ли руководство (и если да, то каким образом) рыночные исходные данные при разработке допущений, так как в целом предпочтительно максимально использовать соответствующие наблюдаемые исходные данные и минимизировать применение ненаблюдаемых исходных данных;
 - не противоречат ли допущения наблюдаемым рыночным условиям и характеристикам финансового актива или финансового обязательства;
 - насколько приемлемы и надежны источники допущений, используемых участниками рынка, и как руководство выбирало допущения, которые оно будет применять, если на рынке существует несколько различных допущений;
 - указывают ли результаты анализа чувствительности на то, что незначительные или умеренные изменения в допущениях приводят к существенным изменениям в оценках.

Дополнительные вопросы, относящиеся к оценке допущений, используемых руководством, рассматриваются в пунктах А77–А83 МСА 540.

131. Рассмотрение аудитором суждений в отношении будущих периодов основывается на информации, имеющейся на момент вынесения суждения. События после отчетной даты могут привести к результатам, противоречащим суждениям, которые на момент их вынесения являлись обоснованными.
132. В некоторых случаях для того, чтобы учесть неопределенность оценки, при расчете приведенной стоимости может быть скорректирована ставка дисконтирования вместо проведения корректировки каждого допущения. В таких случаях выполняемые аудитором процедуры могут быть сосредоточены на ставке дисконтирования. Для этого аудитор может изучить проводимую на рынке торговую операцию с аналогичной ценной бумагой с целью сопоставления используемых ставок дисконтирования или разработать собственную модель для расчета ставки дисконтирования, которую он затем может сравнить со ставкой, использованной руководством.

Особенности аудита в случае привлечения организацией эксперта руководства

133. Как обсуждалось в Разделе I, руководство может привлечь эксперта-оценщика для проведения оценки некоторых или всех своих ценных бумаг. В роли таких экспертов могут выступать брокеры, инвестиционные банки, информационно-ценовые агентства, предоставляющие также услуги по экспертной оценке, или другие специализированные организации-оценщики.
134. В пункте 8 МСА 500 содержатся требования, которые должен соблюдать аудитор при оценке доказательств, полученных от привлеченного руководством эксперта. Объем аудиторских процедур в отношении эксперта руководства и выполненной этим экспертом работы зависит от значимости работы эксперта для целей, стоящих перед аудитором. Оценка надлежащего характера работы привлеченного руководством эксперта помогает аудитору оценить, обеспечивают ли цены или оценки, предоставленные экспертом руководства, достаточные надлежащие аудиторские

³⁴ См. МСА 540, пункт А107.

доказательства для подтверждения оценок. К примерам процедур, которые может выполнить аудитор, относятся следующие:

- оценка компетентности, возможностей и объективности эксперта руководства, например: взаимоотношений эксперта и организации; его репутации и положения на рынке; опыта работы эксперта с конкретным типом инструментов; понимания им требований соответствующей концепции подготовки финансовой отчетности, применимых к оценке;
- изучение работы эксперта руководства, например, посредством оценки надлежащего характера примененного метода или методов оценки, ключевых рыночных параметров и допущений, которые используются при применении метода или методов оценки;

оценка приемлемости результатов работы такого эксперта для использования в качестве аудиторских доказательств. На этом этапе основное внимание уделяется оценке надлежащего характера работы эксперта на уровне отдельного финансового инструмента. Для выборки соответствующих инструментов, вероятно, целесообразно разработать оценку самостоятельно (см. пункты 136–137 о разработке точечной оценки или оценки диапазона) с использованием различных данных и допущений, а затем сравнить эту оценку с оценкой, полученной экспертом руководства;

- другие процедуры могут включать:
 - моделирование разных допущений для получения допущений в рамках другой модели и последующее рассмотрение обоснованности полученных таким способом допущений;
 - сравнение точечных оценок руководства с точечными оценками аудитора, чтобы установить, оказываются ли оценки руководства постоянно выше или постоянно ниже оценок аудитора.

135. Для оказания помощи руководству в оценке финансовых инструментов организации эксперт руководства может разработать или определить допущения. Такие допущения, в случае их использования руководством, становятся допущениями руководства, которые аудитору необходимо рассмотреть в том же порядке, что и другие допущения руководства.

Разработка точечной оценки или оценки диапазона

136. Чтобы разработать оценку диапазона, которая будет использована для анализа обоснованности оценки, выполненной руководством, аудитор может разработать метод оценки и скорректировать исходные данные и допущения, использованные при применении метода оценки. Информация, содержащаяся в пунктах 106–135 настоящего отчета, может помочь аудитору разработать точечную оценку или оценку диапазона. В соответствии с МСА 540³⁵, если аудитор использует допущения или методологии, отличающиеся от тех, которые были применены руководством, он обязан получить достаточное понимание допущений или методологий руководства, чтобы установить, что в аудиторской оценке диапазона учтены соответствующие переменные значения, и проанализировать все значительные расхождения с оценками руководства. Для определения обоснованности оценки руководства аудитор может счесть полезным привлечь к работе эксперта аудитора.
137. В некоторых случаях аудитор может сделать вывод о невозможности получения достаточных доказательств в результате предпринятых им попыток изучить допущения или методологию, использованные руководством, например, в том случае, если внешний источник ценовой информации использует модели и программное обеспечение собственной разработки и не предоставляет доступ к соответствующей информации. В таких случаях аудитор, возможно, будет не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценки, если он не сможет выполнить другие процедуры в ответ на риски существенного искажения, такие как разработка собственной точечной оценки или оценки диапазона для анализа точечной оценки руководства.³⁶ В МСА 705³⁷ описаны последствия, возникающие в том случае, если аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

³⁵ МСА 540, пункт 13(c).

³⁶ МСА 540, пункт 13(d).

³⁷ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Представление и раскрытие информации о финансовых инструментах

138. В обязанности руководства входит подготовка финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности³⁸. В концепциях подготовки финансовой отчетности часто содержится требование о раскрытии в финансовой отчетности информации, позволяющей ее пользователям эффективно оценивать влияние операций, которые организация проводит с финансовыми инструментами, включая риски и факторы неопределенности, связанные с финансовыми инструментами. Значимость раскрытия информации об основе оценки возрастает с повышением уровня неопределенности оценки финансовых инструментов, а также зависит от уровня исходных данных в иерархической структуре оценки справедливой стоимости.
139. В заявлениях о соответствии финансовой отчетности требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности руководство в явной или неявной форме представляет предпосылки составления финансовой отчетности, касающиеся представления и раскрытия различных элементов финансовой отчетности и соответствующей информации, подлежащей раскрытию. Предпосылки, касающиеся представления и раскрытия информации, включают в себя следующее:
- факт наступления события и права и обязательства, то есть все раскрытые факты, операции и прочие вопросы существовали и относятся к организации;
 - полнота, то есть в финансовую отчетность включена вся информация, подлежащая раскрытию;
 - классификация и понятность, то есть финансовая информация надлежащим образом представлена и описана, подлежащая раскрытию информация ясно сформулирована;
 - точность и оценка, то есть финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в виде надлежащих сумм.

Аудиторские процедуры, связанные с раскрытием информации, которая относится к аудиту, разрабатываются с учетом этих предпосылок.

Процедуры, связанные с представлением и раскрытием информации о финансовых инструментах

140. К вопросам, которые особенно важны для представления и раскрытия информации о финансовых инструментах, относятся следующие:
- концепции подготовки финансовой отчетности обычно содержат требования, касающиеся дополнительного раскрытия информации об оценках и связанных с ними рисках и факторах неопределенности, с целью добавления сведений и предоставления пояснений в отношении активов, обязательств, доходов и расходов. Аудитору может потребоваться сконцентрировать внимание на раскрытии информации о рисках и анализе чувствительности. Информация, полученная в ходе выполнения аудитором процедур оценки рисков и тестирования контрольных действий, может предоставить аудитору доказательства, позволяющие ему сделать вывод о том, соответствует ли информация, раскрытая в финансовой отчетности, требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, это может быть информация о следующем:
 - о целях и стратегии использования организацией финансовых инструментов, включая официально утвержденную учетную политику организации;
 - концепции внутреннего контроля организации в области управления рисками, связанными с финансовыми инструментами;
 - рисках и факторах неопределенности, связанных с финансовыми инструментами;
 - информация может быть получена не из традиционных систем, используемых для подготовки финансовой отчетности, а из других систем, например, систем управления рисками. К примерам проведения процедур, которые аудитор может выбрать в ответ на оцененные риски, связанные с раскрытием информации, относятся тестирование:
 - процесса, используемого для получения раскрытой информации;
 - операционной эффективности средств контроля над данными, которые используются

³⁸ См. пункты 4 и A2 MCA 200

при подготовке раскрываемой информации;

- в связи с финансовыми инструментами, которым присущ значительный риск³⁹, даже если раскрываемая информация соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор может сделать вывод о том, что информация о неопределенности оценки раскрыта в недостаточном объеме с учетом соответствующих обстоятельств и фактов и, следовательно, финансовая отчетность не обеспечивает достоверного представления информации. В МСА 705 содержатся указания, касающиеся отражения в аудиторском мнении ситуации, когда аудитор считает, что информация, раскрытая руководством в финансовой отчетности, является недостаточной либо вводит пользователей отчетности в заблуждение;
- аудиторы могут также рассмотреть вопрос о том, является ли раскрываемая информация полной и понятной. Например, в финансовую отчетность или прилагаемые отчеты может быть включена вся значимая информация, но она может быть не увязана между собой в достаточной степени для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли понять финансовое положение организации, либо качественная информация может быть раскрыта в степени, недостаточной для того, чтобы отраженные в финансовой отчетности суммы были понятными. Например, даже если организация включила в раскрываемую информацию анализ чувствительности, эта информация может не содержать полного описания рисков и факторов неопределенности, которые могут возникать в связи с изменениями в оценке, возможного влияния на специальные условия кредитных договоров, требований к обеспечению и ситуации с ликвидностью организации. МСА 260⁴⁰ содержит требования и указания относительно информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая мнение аудитора о значительных качественных аспектах практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе об учетной политике, оценочных значениях и раскрытии информации в финансовой отчетности.

141. Рассмотрение надлежащего характера представления информации, например, в отношении классификации финансовых инструментов как краткосрочных и долгосрочных при тестировании по существу, имеет значение для оценки аудитором представления и раскрытия информации.

Прочие важные особенности аудита

Письменные заявления

142. В соответствии с МСА 540 аудитор обязан получить письменные заявления от руководства, а также в случае необходимости и от лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, считают ли они обоснованными значительные допущения, использованные при формировании оценочных значений.⁴¹ Согласно МСА 580⁴², если аудитор решит, что помимо запроса таких заявлений ему необходимо получить одно или несколько письменных заявлений для обоснования прочих аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности, или одну или несколько определенных предпосылок составления финансовой отчетности, аудитор должен запросить такие дополнительные письменные заявления. В зависимости от объема и степени сложности операций с финансовыми инструментами письменные заявления, запрашиваемые для подтверждения прочих доказательств, полученных в отношении финансовых инструментов, могут охватывать следующие аспекты:

- цели, с которыми руководство использует финансовые инструменты, например, хеджирование, управление активами и обязательствами или инвестирование;

³⁹ В соответствии с пунктом 20 МСА 540 аудитор обязан выполнить дополнительные процедуры в отношении раскрываемой информации, относящейся к оценочным значениям, в связи с которыми возникают значительные риски. Эти процедуры проводятся для того, чтобы оценить, является ли достаточным раскрытие в финансовой отчетности информации относительно неопределенности оценки в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

⁴⁰ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

⁴¹ МСА 540, пункт 22. В пункте 4 МСА 580 «Письменные заявления» указано, что сами по себе письменные заявления руководства не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств по каким-либо затрагиваемым в них вопросам. Если аудитор не имеет возможности иным образом получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, это может привести к ограничению объема аудита, что может отразиться на аудиторском заключении (см. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»).

⁴² МСА 580, пункт 13.

- заявления, касающиеся надлежащего характера представления финансовой отчетности (например, отражение операций с финансовыми инструментами как операций по продаже или как операций по финансированию);
- заявления о раскрытии в финансовой отчетности информации о финансовых инструментах, например, о том, что:
 - в учете отражены все операции с финансовыми инструментами;
 - выявлены все встроенные производные финансовые инструменты;
- заявления о том, были ли все операции проведены на рыночных условиях и по рыночной цене;
- условия, на которых проводились операции;
- надлежащий характер оценок финансовых инструментов;
- заявления о том, имеются ли какие-либо дополнительные соглашения, связанные с финансовыми инструментами;
- заявления о том, заключила ли организация какие-либо опционные договоры;
- ⁴³ намерение и способность руководства выполнить определенные действия;
- заявления о том, требуют ли какие-либо события после отчетной даты корректировки оценок и информации, раскрываемой в финансовой отчетности.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими лицами

143. Из-за факторов неопределенности, связанных с оценкой финансовых инструментов, вопросы потенциального влияния на финансовую отчетность каких-либо значительных рисков, вполне вероятно, будут представлять интерес для лиц, отвечающих за корпоративное управление. Аудитор может проинформировать их о характере и последствиях значительных допущений, использованных при оценке справедливой стоимости, степени субъективности, присущей разработке допущений, и относительной существенности объектов, оцениваемых по справедливой стоимости, для финансовой отчетности в целом. Кроме того, в связи с потребностью в надлежащих средствах контроля над обязательствами по заключению договоров, представляющих собой финансовые инструменты, и над процедурами последующей оценки может возникнуть необходимость в информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
144. В МСА 260 рассматриваются вопросы, касающиеся обязанности аудитора осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при аудите финансовой отчетности. Применительно к финансовым инструментам вопросы, о которых аудитор обязан информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут включать следующие:
- недостаточное понимание руководством характера и объема операций с финансовыми инструментами в организации или рисков, связанных с такой деятельностью;
 - выявленные аудитором в ходе аудита значительные недостатки в структуре и функционировании систем внутреннего контроля или управления рисками в части операций, проводимых организацией с финансовыми инструментами;⁴⁴
 - значительные трудности, с которыми сталкивается аудитор при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые относятся к оценке, выполненной руководством или экспертом руководства, например, в случае, когда руководство не имеет возможности изучить методологию оценки, допущения и данные, которые были использованы экспертами руководства, и эксперт не предоставляет аудитору эту информацию;

⁴³ В пункте A80 МСА 540 приведены примеры процедур, которые могут оказаться надлежащими при данных обстоятельствах.

⁴⁴ В МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» установлены требования и представлены указания, касающиеся информирования руководства о недостатках в системе внутреннего контроля, а лиц, отвечающих за корпоративное управление, – о значительных недостатках в системе внутреннего контроля. В нем разъясняется, что недостатки в системе внутреннего контроля могут быть выявлены в ходе выполнения аудитором процедур оценки рисков в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) или на любом другом этапе проведения аудита.

- значительные расхождения в суждениях по поводу оценки между аудитором и руководством или экспертом руководства;
- потенциальное влияние на финансовую отчетность организации существенных рисков и подверженности внешнему воздействию, информацию о которых требуется раскрывать в финансовой отчетности, включая информацию о неопределенности оценки, связанной с финансовыми инструментами;
- точка зрения аудитора в отношении надлежащего характера выбранной учетной политики и представления операций с финансовыми инструментами в финансовой отчетности;
- точка зрения аудитора в отношении качественных характеристик методов ведения учета в организации и отражения финансовых инструментов в финансовой отчетности или отсутствие исчерпывающей и четко сформулированной политики в области приобретения, продажи или использования финансовых инструментов, включая средства операционного контроля, процедуры отнесения финансовых инструментов к инструментам хеджирования и мониторинга рисков.

Надлежащие сроки этого информационного взаимодействия могут варьироваться в зависимости от обстоятельств конкретного задания, однако по возможности скорейшее информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных трудностях, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита, может носить надлежащий характер, если данные лица способны оказать аудитору содействие в преодолении этих трудностей или если существует вероятность того, что в результате такой ситуации будет выражено модифицированное мнение.

Информационное взаимодействие с регулирующими и прочими органами

145. В некоторых случаях аудитор может быть обязан⁴⁵ (либо может счесть надлежащим) проинформировать напрямую регулирующие или надзорные органы, в дополнение к лицам, отвечающим за корпоративное управление, о вопросах, связанных с финансовыми инструментами. Такое информационное взаимодействие может быть полезным на всех этапах аудита. Например, в некоторых юрисдикциях органы регулирования банковского сектора нацелены на сотрудничество с аудиторами в части обмена информацией о функционировании и применении средств контроля над осуществлением операций с финансовыми инструментами, трудностях проведения оценки финансовых инструментов в случае отсутствия активных рынков и соблюдении нормативных актов. Такое сотрудничество может быть полезно аудитору при выявлении рисков существенного искажения финансовой отчетности.

⁴⁵ Например, согласно требованиям МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», аудиторы обязаны определить, имеется ли у них обязанность по информированию внешних по отношению к организации сторон о выявленных случаях несоблюдения (или о подозрениях в несоблюдении) законов и нормативных актов. Кроме того, требования, касающиеся информационного взаимодействия аудитора с органами банковского надзора или иными органами, во многих странах могут быть установлены законом, соответствующим документом надзорного органа, официальным соглашением или протоколом.

Примеры средств контроля, связанных с финансовыми инструментами

1. Ниже представлено общее описание и примеры средств контроля, которые могут существовать в организации, которая проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, независимо от их целей – торговых или инвестиционных. Приведенные примеры не нацелены охватить все возможные варианты, и организации могут создать другую контрольную среду и внедрить другие процессы в зависимости от размера организации, отрасли, в которой они осуществляют свою деятельность, и объема проводимых ими операций с финансовыми инструментами. Дополнительная информация об использовании подтверждений торговых операций и расчетных (клиринговых) палат представлена в пунктах 25–26.
2. Как в любой системе контроля, чтобы избежать риска существенного искажения, иногда требуется продублировать средства контроля на разных уровнях контроля (например, на уровнях предотвращения, обнаружения и мониторинга).

Контрольная среда организации

Обеспечение наличия квалифицированных специалистов в организации для проведения операций с финансовыми инструментами

3. Сложность некоторых операций с финансовыми инструментами такова, что в организации может оказаться лишь несколько сотрудников, которые полностью понимают эти операции или обладают опытом и знаниями, которые необходимы для проведения оценки этих инструментов на постоянной основе. Если финансовые инструменты используются при отсутствии в организации соответствующих специалистов, обладающих такой квалификацией, риск существенного искажения финансовой отчетности повышается.

Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление

4. Лица, отвечающие за корпоративное управление, контролируют и утверждают устанавливаемый руководством предел риска, который готова принять на себя организация («аппетит к риску»), и осуществляют надзор за операциями, которые организация проводит с финансовыми инструментами. Политика организации в области приобретения, продажи и удержания финансовых инструментов выстроена в соответствии с готовностью организации принимать на себя риски и с учетом знаний и опыта сотрудников, которые занимаются операциями с финансовыми инструментами. Кроме того, в организации могут быть созданы структуры корпоративного управления и процессы контроля, направленные:
 - (a) на информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, об инвестиционных решениях и возможных последствиях во всех случаях существенной неопределенности оценки;
 - (b) общую оценку готовности организации принять на себя риски при проведении операций с финансовыми инструментами.

Организационная структура

5. Операции с финансовыми инструментами могут проводиться на централизованной либо децентрализованной основе. Эта деятельность и соответствующий процесс принятия решений в значительной степени зависят от поступления точной, надежной и своевременной управленческой информации. Трудности, связанные со сбором и обобщением такой информации, возрастают с увеличением количества подразделений в организации и направлений ее деятельности. Риски существенного искажения, возникающие в связи с операциями с финансовыми инструментами, могут возрастать по мере повышения степени децентрализации контрольных действий. Эта закономерность особенно справедлива для тех случаев, когда у организации есть несколько территориальных подразделений и некоторые из них могут быть расположены в других странах.

Распределение полномочий и обязанностей

Политика в области инвестирования и оценки

6. Указания на покупку, продажу и удержание финансовых инструментов в соответствии с четко сформулированной политикой, утвержденной лицами, отвечающими за корпоративное управление, даются руководством организации, что позволяет ему применять действенный подход к принятию на себя бизнес-рисков и управлению ими. Такая политика наиболее четко сформулирована, если в ней указаны цели организации, связанные с ее деятельностью в области управления рисками, и имеющиеся альтернативные возможности инвестирования и хеджирования для достижения этих целей, а также если в ней отражены следующие аспекты:
- (a) уровень квалификации руководства;
 - (b) уровень сложности систем внутреннего контроля и мониторинга;
 - (c) структура активов и обязательств организации;
 - (d) способность организации поддерживать определенный уровень ликвидности и выдерживать потери капитала;
 - (e) виды финансовых инструментов, которые, по мнению руководства, обеспечат достижение его целей;
 - (f) направления использования финансовых инструментов, которые, по мнению руководства, обеспечат достижение его целей (например, могут ли производные финансовые инструменты использоваться в спекулятивных целях или только в целях хеджирования).
7. Руководство может разработать политику, которая будет соответствовать возможностям организации в области проведения оценки, и внедрить средства контроля, которые будут обеспечивать соблюдение этой политики сотрудниками, которые отвечают за проведение оценки. К этим средствам контроля могут относиться:
- (a) процессы разработки, проверки и утверждения методологий, используемых для получения оценки, в том числе действия, предпринимаемые, чтобы учесть неопределенность оценки;
 - (b) политика, касающаяся максимального использования наблюдаемых исходных данных и видов информации, которую необходимо собрать для подтверждения оценки финансовых инструментов.
8. В малых организациях операции с финансовыми инструментами могут проводиться редко, а руководство может обладать ограниченными знаниями и опытом в этой области. Тем не менее формирование и внедрение политики в области операций с финансовыми инструментами помогает организации определить свою готовность принимать на себя риски («аппетит к риску») и установить, достигается ли заявленная цель с помощью инвестирования в конкретные финансовые инструменты.

Кадровая политика и практика

9. Организации могут ввести политику, в соответствии с которой ключевые сотрудники как подразделений по обслуживанию клиентов, так и подразделений по обработке документации должны в обязательном порядке временно прекратить выполнение своих обязанностей. Этот вид контроля используется в качестве средства предотвращения и обнаружения недобросовестных действий, особенно в тех случаях, когда лица, занимающиеся торговыми операциями, создают фиктивные операции или отражают операции неправильно.

Привлечение обслуживающих организаций

10. Организации могут также привлекать обслуживающие организации (например, управляющих активами), чтобы они инициировали операции продажи и покупки финансовых инструментов, осуществляли учет операций для организации и проводили оценку финансовых инструментов. Кроме того, некоторые организации могут получать от обслуживающих организаций исходные данные для подготовки отчетности по своим финансовым инструментам. Однако если руководству неизвестно, какая система внутреннего контроля действует в обслуживающей организации, то аудитор, возможно, будет не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые позволили бы ему полагаться на систему внутреннего контроля, действующую в обслуживающей организации. См. МСА 402¹, в котором установлены требования, в

¹ МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации».

соответствии с которыми аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если организация пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций.

11. Привлечение обслуживающих организаций может как улучшать, так и ухудшать контрольную среду, имеющую отношение к финансовым инструментам. Например, у персонала обслуживающей организации может быть больше опыта работы с финансовыми инструментами, чем у руководства организации, или у обслуживающей организации может быть более эффективная система внутреннего контроля, связанная с подготовкой финансовой отчетности. Кроме того, привлечение обслуживающей организации, возможно, позволит организации ввести более четкое распределение обязанностей. С другой стороны, у обслуживающей организации может быть слабая контрольная среда.

Процесс оценки рисков в организации

12. Процесс оценки рисков в организации существует для того, чтобы установить порядок выявления руководством бизнес-рисков, возникающих в связи с использованием руководством финансовых инструментов, в том числе порядок оценки руководством значительности рисков, оценки вероятности их возникновения и принятия решения о мероприятиях по управлению этими рисками.
13. Процесс оценки рисков в организации формирует основу для определения руководством тех рисков, которыми необходимо управлять. Цель процессов оценки рисков – обеспечить, чтобы руководство:
 - (a) понимало до начала операции с финансовым инструментом, какие неотъемлемые риски связаны с ним, в том числе цель операции и ее структуру (например, хозяйственно-экономический смысл проводимых организацией операций с финансовым инструментом);
 - (b) провело достаточно тщательный комплексный анализ, соизмеримый с рисками, связанными с конкретными финансовыми инструментами;
 - (c) проводило мониторинг открытых позиций организации, чтобы понимать, как рыночная конъюнктура влияет на подверженность организации рискам;
 - (d) располагало процедурами для сокращения или изменения подверженности риску (при необходимости) и управления репутационным риском;
 - (e) осуществляло строгий надзор над этими процессами и их тщательную проверку.
14. Реализованная структура для мониторинга подверженности рискам и управления рисками должна отвечать следующим требованиям:
 - (a) носить надлежащий характер и не противоречить позиции организации в отношении рисков, которая была определена лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) предусматривать уровни утверждения для санкционирования разных видов финансовых инструментов и определения того, какие операции разрешается проводить и для каких целей. Разрешенные инструменты и уровни утверждения должны отражать опыт и знания сотрудников, занимающихся операциями с финансовыми инструментами, и демонстрировать стремление руководства обеспечить наличие в организации квалифицированных специалистов для проведения таких операций;
 - (c) устанавливать надлежащие лимиты для ограничения подверженности риску по каждому виду финансовых инструментов (включая утвержденных контрагентов). Разрешенные уровни риска могут различаться в зависимости от вида риска или от контрагента;
 - (d) обеспечивать объективный и своевременный мониторинг финансовых рисков и контрольных действий;
 - (e) предусматривать подготовку объективной и своевременной отчетности о потенциальных внешних воздействиях, рисках и результатах операций с финансовыми инструментами с целью управления рисками;
 - (f) постоянно анализировать результаты оценки руководством рисков, связанных с конкретными финансовыми инструментами.
15. Виды и уровни рисков, с которыми сталкивается организация, напрямую зависят от видов финансовых инструментов, которые она использует, включая уровень сложности этих инструментов и объем операций с финансовыми инструментами.

Служба управления рисками

16. Закон или нормативный акт может предписывать некоторым организациям, например, крупным финансовым организациям, осуществляющим операции с финансовыми инструментами в большом объеме, создать отдельную службу управления рисками, либо они могут создать такую службу по собственному желанию. Эта служба должна функционировать отдельно от подразделений, отвечающих за проведение операций с финансовыми инструментами и за управление этими инструментами. Эта служба отвечает за подготовку отчетности по операциям с финансовыми инструментами и за мониторинг этих операций. В рамках службы лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть создан официальный комитет по управлению рисками. Примеры основных обязанностей в этой области могут включать следующее:
- (a) реализацию политики по управлению рисками, установленной лицами, отвечающими за корпоративное управление (включая анализ рисков, которым подвергается организация);
 - (b) разработку системы ограничений по рискам и обеспечение соблюдения этих ограничений на практике;
 - (c) разработку стресс-сценариев и проведение анализа чувствительности в отношении открытых позиций в портфеле финансовых инструментов, включая рассмотрение необычных изменений позиций;
 - (d) рассмотрение и анализ новых видов финансовых инструментов.
17. С финансовыми инструментами связан риск понести убыток, величина которого превысит стоимость (при наличии) финансового инструмента, признанную в бухгалтерском балансе. Например, в результате резкого падения рыночной цены на товар организация может быть вынуждена реализовать убыток, чтобы закрыть форвардную позицию по этому товару в связи с требованиями по залоговому обеспечению или поддержанию маржи. В некоторых случаях сумма потенциальных убытков может быть достаточной, чтобы вызвать значительные сомнения относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность. С целью оценки будущего гипотетического воздействия на финансовые инструменты, подверженные рыночным рискам, организация может провести анализ чувствительности или анализ рисковой стоимости. Однако анализ рисковой стоимости не отражает в полном объеме всех рисков, которым может подвергнуться организация; анализ чувствительности и сценарный анализ тоже имеют некоторые ограничения.
18. На рассмотрение организацией вопроса о том, создавать ли отдельную службу управления рисками, и если да, то какую структуру она может иметь, будут оказывать влияние объем и уровень сложности операций с финансовыми инструментами и соответствующие нормативные требования. В организациях, в которых не создана отдельная служба управления рисками, например, в организациях, использующих мало финансовых инструментов или использующих менее сложные финансовые инструменты, подготовка отчетности об операциях с финансовыми инструментами и мониторинг этих операций может входить в круг обязанностей отдела бухгалтерского учета или финансовой службы либо в общие обязанности руководства. В таких организациях лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть создан официальный комитет по управлению рисками.

Информационные системы организации

19. Основная цель информационной системы организации заключается в том, чтобы обеспечивать сбор данных обо всех операциях и точно их отражать, проводить по ним расчеты, выполнять их оценку и готовить информацию, позволяющую управлять рисками, связанными с финансовыми инструментами, а также осуществлять мониторинг средств контроля. Сложности могут возникать в организациях, которые проводят операции с финансовыми инструментами в большом объеме, особенно в случае большого числа систем, которые плохо интегрированы и имеют интерфейсы, настраиваемые вручную, и в случае отсутствия достаточных средств контроля.
20. Для отражения в учете некоторых финансовых инструментов может требоваться большое число бухгалтерских записей. По мере повышения сложности или уровня операций с финансовыми инструментами требуется также совершенствовать информационную систему. К конкретным вопросам, которые могут возникать в связи с финансовыми инструментами, относятся следующие:
- (a) наличие информационных систем (особенно в малых организациях), у которых отсутствуют технические возможности или которые не имеют необходимую конфигурацию для обработки

операций с финансовыми инструментами, особенно если у организации отсутствует какой-либо предшествующий опыт работы с финансовыми инструментами. В результате может увеличиться число операций, проводимых вручную, что может, в свою очередь, повысить риск ошибки;

- (b) потенциальное разнообразие систем, которые необходимы для обработки сложных операций, и потребность в регулярном проведении сверки между данными этих систем, особенно если у систем отсутствует интерфейс или они могут подвергаться вмешательству вручную;
 - (c) возможность того, что оценка более сложных операций, если они проводятся только небольшим числом лиц, а также управление рисками по ним осуществляются не в основных системах обработки данных, а с использованием электронных таблиц и что с этих электронных таблиц легче снять физическую и логическую парольную защиту;
 - (d) отсутствие анализа журналов особых ситуаций по системам, внешних подтверждений или брокерских котировок (при их наличии) для проверки и подтверждения бухгалтерских записей, сформированных системами;
 - (e) сложности с контролем и оценкой ключевых исходных данных, вводимых в системы для оценки финансовых инструментов, особенно в тех случаях, когда эти системы обслуживаются группой трейдеров (которая называется фронт-офисом) или внешним поставщиком услуг и (или) рассматриваемые операции являются необычными либо проводятся с вяло обращающимися инструментами;
 - (f) невозможность оценить структуру и настройки сложных моделей, которые были использованы для первоначальной и периодической обработки операций;
 - (g) возможность того, что руководство не создало библиотеку моделей со средствами контроля доступа, изменения или обслуживания отдельных моделей для надежного обеспечения возможности последующей проверки аккредитованных версий таких моделей и для предотвращения несанкционированного доступа или внесения изменений в эти модели;
 - (h) несоразмерность требуемых инвестиций в системы управления рисками и системы контроля в тех случаях, когда организация проводит лишь ограниченное количество операций с финансовыми инструментами, а также возможное непонимание результатов руководством, если у него нет опыта проведения операций таких видов;
 - (i) потенциальная потребность в использовании систем внешних сторон (например, обслуживающей организации) для отражения, обработки и учета операций с финансовыми инструментами и надлежащего управления рисками, возникающими в связи с этими операциями, а также необходимость надлежащего проведения сверки и оспаривания результатов, полученных от таких поставщиков;
 - (j) вопросы обеспечения дополнительной защиты и дополнительного контроля в связи с использованием сети электронных торгов в случаях, когда организация использует электронные методы торговли при проведении операций с финансовыми инструментами.
21. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, – это важный источник данных для раскрытия количественной информации в финансовой отчетности. Однако организации могут также разрабатывать и поддерживать нефинансовые системы, которые используются для подготовки внутренней отчетности и для формирования сведений, включаемых в раскрываемую качественную информацию, например, в отношении рисков и факторов неопределенности или в отношении анализа чувствительности.

Контрольные действия организации

22. Цель осуществления контрольных действий в сфере операций с финансовыми инструментами – предупредить или обнаружить проблемы, которые препятствуют достижению организацией своих целей. Эти цели по своему характеру могут относиться к операционной деятельности, составлению финансовой отчетности или соблюдению законов и нормативных требований. Контрольные действия в сфере операций с финансовыми инструментами разрабатываются с учетом уровня сложности и объема операций с финансовыми инструментами и обычно включают в себя организацию надлежащего процесса авторизации, достаточно четкое разделение обязанностей и прочие процедуры и политику, направленные на достижение организацией своих целей в области контроля. С помощью блок-схем этих процессов можно идентифицировать внедренные в

организации средства контроля или их отсутствие. В настоящем отчете основное внимание уделяется контрольным действиям, связанным с такими предпосылками составления финансовой отчетности, как полнота, точность, существование, оценка, представление и раскрытие.

Авторизация

23. Авторизация может как прямо, так и косвенно оказывать влияние на предпосылки составления финансовой отчетности. Например, даже если операция совершается не в рамках политики, принятой в организации, она может быть, тем не менее, правильно отражена и учтена. Однако несанкционированные операции могут привести к значительному повышению рисков организации, что в свою очередь увеличивает риск существенного искажения, потому что данные операции будут проводиться не в рамках системы внутреннего контроля. Для снижения этого риска организации часто принимают четко сформулированную политику, в которой предусмотрено, какие торговые операции можно совершать и кто может их проводить, соблюдение которой в дальнейшем постоянно контролируется отделами по обработке документации (бэк-офисом). Мониторинг осуществляемых конкретными лицами торговых операций, например, в рамках проведения анализа необычно больших объемов, полученных значительных прибылей или понесенных серьезных убытков, будет способствовать обеспечению руководством соблюдения политики организации, включая санкционирование новых видов операций и оценку возможного совершения недобросовестных действий.
24. Основная функция учета инициированных операций заключается в четком определении характера и цели совершения отдельных операций, а также прав и обязательств по каждому договору, представляющему собой финансовый инструмент, включая возможность принудительного исполнения договора. Полное и точное отражение в учете финансовых данных обычно подразумевает, помимо отражения базовых финансовых данных, таких как номинальная сумма, указание как минимум следующих сведений:
- (а) идентификационной информации по дилеру;
 - (б) идентификационной информации о лице, отразившем операцию (если данное лицо не является дилером), информации о том, когда она была инициирована (включая дату и время совершения операции) и как она была отражена в информационных системах организации;
 - (с) характера и цели совершения операции, в том числе того, была ли она предназначена для хеджирования соответствующего коммерческого риска.

Разделение обязанностей

25. Разделение обязанностей и назначение сотрудников – это важное контрольное действие, особенно в части, касающейся финансовых инструментов. При проведении операций с финансовыми инструментами можно выделить ряд функций, в том числе:
- (а) оформление сделки (диллинг). В организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, эту задачу может выполнять отдел по обслуживанию клиентов (фронт-офис);
 - (б) проведение платежей и получение поступлений (расчеты);
 - (с) направление подтверждений в отношении торговых операций и сверка расхождений между бухгалтерскими записями организации и данными, содержащимися в ответах контрагентов (при наличии таких ответов);
 - (д) правильное отражение всех операций в данных бухгалтерского учета;
 - (е) мониторинг соблюдения ограничений по суммам рисков. В организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, эту задачу может выполнять служба управления рисками;
 - (ф) мониторинг позиций и оценка финансовых инструментов.
26. Многие организации разделяют обязанности следующим образом: инвестирование в финансовые инструменты, оценка финансовых инструментов, проведение расчетов по операциям с финансовыми инструментами, а также учет и отражение в отчетности финансовых инструментов.

27. В малых организациях трудно обеспечить должное разделение обязанностей, поэтому роль руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в проведении мониторинга операций с финансовыми инструментами становится особенно важной.
28. Для систем внутреннего контроля в некоторых организациях характерно наличие самостоятельной службы верификации цен (IPV). Эта служба отвечает за независимую проверку цены некоторых финансовых инструментов и может использовать альтернативные источники данных, методологии и допущения. Служба обеспечивает объективное рассмотрение цен, которые были разработаны другим структурным подразделением организации.
29. За разработку политики в области оценки и обеспечение соблюдения этой политики обычно отвечают организационно-контрольные подразделения и подразделения по обработке документации (мидл-офис и бэк-офис). Организации, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в более крупных объемах, могут ежедневно проводить оценку своего портфеля финансовых инструментов и в качестве теста обоснованности оценки проверять, какая прибыль или какой убыток приходится на долю конкретного финансового инструмента.

Полнота, точность и существование

30. Проведение на регулярной основе сверки бухгалтерских записей организации с бухгалтерскими записями банков и депозитариев позволяет организациям обеспечивать надлежащее отражение операций в учете. Очень важно обеспечивать надлежащее разделение обязанностей между лицами, совершающими торговые операции, и лицами, которые проводят сверку данных. Такое же большое значение имеет процесс тщательной проверки результатов сверки и устранения выявленных расхождений.
31. Кроме того, могут быть внедрены средства контроля, в соответствии с которыми трейдеры обязаны определять, не присущи ли сложному финансовому инструменту уникальные характеристики. В качестве примера можно привести встроенные производные финансовые инструменты. В таких случаях возможно наличие отдельной службы, которая проводит оценку сложных операций с финансовыми инструментами в момент их совершения (которая может называться службой контроля продуктов). Совместно с группой по учетной политике эта служба обеспечивает правильное отражение операции. Хотя в малых организациях может отсутствовать служба контроля продуктов, в таких организациях может быть внедрена процедура контроля договоров, представляющих собой сложные финансовые инструменты, в момент их заключения. Ее цель заключается в том, чтобы обеспечить надлежащий учет этих договоров в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Мониторинг средств контроля

32. Деятельность организации по осуществлению мониторинга на постоянной основе направлена на обнаружение и исправление недостатков в функционировании средств контроля, связанных с операциями с финансовыми инструментами и их оценкой. Важно, чтобы в организации осуществлялся в достаточном объеме надзор за операциями с финансовыми инструментами и анализ этих операций, в том числе:
 - (a) анализ всех средств контроля, например, мониторинг статистических данных организации, таких как количество расхождений, выявленных при проведении сверки, или разница между ценами, устанавливаемыми внутри организации, и данными внешних источников ценовой информации;
 - (b) необходимость использования эффективных средств контроля информационных систем, мониторинг, проверка и утверждение их применения;
 - (c) необходимость обеспечивать надлежащую сверку информации, полученной в рамках разных процессов и из разных систем. Например, процесс оценки не имеет особой ценности, если полученные результаты должным образом не сверены с данными в основном регистре.
33. В крупных организациях все этапы операций с финансовыми инструментами обычно отражаются в сложных компьютерных информационных системах, которые предназначены для обеспечения своевременности расчетов. Более сложные компьютерные системы могут автоматически формировать бухгалтерские записи по клиринговым счетам с целью мониторинга движения денежных средств. В этих организациях внедрены средства контроля над обработкой операций, которые предназначены для того, чтобы обеспечивалось правильное отражение операций с

финансовыми инструментами в учете организации. В компьютерных системах может быть предусмотрена возможность формирования отчетов об отклонениях, чтобы руководство получало сигнал в случае возникновения ситуаций, когда были превышены разрешенные объемы использования финансовых инструментов либо операции были проведены сверх лимитов, установленных для конкретных контрагентов. Однако даже совершенные компьютерные системы не могут обеспечить полноту учета операций с финансовыми инструментами. Следовательно, руководство часто вводит дополнительные процедуры с целью повышения вероятности отражения операций в полном объеме.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК 2400 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)

«ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»

Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт обзорных проверок устанавливает (см. пункт A1):
 - (a) обязанности практикующего специалиста в случаях, когда он привлекается к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности прошедших периодов, но не проводит аудит финансовой отчетности организации;
 - (b) форму и содержание заключения практикующего специалиста о финансовой отчетности.
2. В настоящем стандарте не рассматривается проведение обзорных проверок финансовой отчетности организации или ее промежуточной финансовой информации практикующим специалистом, который является независимым аудитором организации (см. пункт A2).
3. Настоящий стандарт в обязательном порядке применяется после соответствующей адаптации к обзорным проверкам иной финансовой информации прошедших периодов. Задания, обеспечивающие ограниченную уверенность, иные, чем обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов, выполняются в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000.¹

Взаимосвязь с МСКК 1²

4. В обязанности аудиторской организации входит разработка и внедрение систем, политики и процедур контроля качества. Действие МСКК 1 распространяется на организации профессиональных бухгалтеров применительно к заданиям по обзорным проверкам финансовой отчетности.³ Положения настоящего стандарта, касающиеся контроля качества на уровне отдельных заданий по обзорным проверкам, разработаны исходя из того, что аудиторская организация обязана соблюдать требования МСКК 1 или иные требования, которые являются не менее строгими (см. пункты A3–A5).

Задание по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов

¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

² Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

³ МСКК 1, пункт 4.

5. Обзорная проверка финансовой отчетности прошедших периодов представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, как указано в *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность*⁴ (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность) (см. пункты А6–А7).
6. В ходе обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист формирует вывод, цель которого заключается в том, чтобы повысить уверенность предполагаемых пользователей в том, что подготовка финансовой отчетности организации проводилась в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Свой вывод практикующий специалист основывает на полученной им ограниченной уверенности. Заключение практикующего специалиста содержит описание характера задания по обзорной проверке, предназначенное для лиц, которые будут знакомиться с заключением, что даст им возможность понять суть вывода.
7. Сначала практикующий специалист направляет запросы и выполняет аналитические процедуры, направленные на получение достаточных надлежащих доказательств, на которых будет основан вывод о финансовой отчетности в целом. Такой вывод формируется в соответствии с требованиями настоящего стандарта.
8. Если практикующему специалисту становится известно о факте, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность может быть существенно искажена, он разрабатывает и выполняет дополнительные процедуры, которые считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах, применительно к финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Порядок применения настоящего стандарта

9. В настоящем стандарте перечислены цели соблюдения практикующим специалистом требований настоящего стандарта. Указанные цели разъясняются в контексте их достижения и призваны помочь практикующему специалисту понять задачи, которые необходимо решить в рамках задания по обзорной проверке.
10. В данном стандарте приводятся требования, описываемые при помощи глаголов «обязан» и «должен» и призванные помочь практикующему специалисту достичь поставленных целей.
11. Кроме того, в настоящем стандарте содержатся вводные положения, определения, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают основу для должного понимания сути стандарта.
12. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы более подробно разъясняют требования и содержат указания по их выполнению. Хотя такие указания сами по себе не носят обязательного характера, они более применимы для надлежащего выполнения требований. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут помочь получить базовую информацию по вопросам, рассматриваемым в настоящем стандарте, которая поможет обеспечить должный уровень соблюдения требований.

Дата вступления в силу

13. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении обзорных проверок финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 31 декабря 2013 года или после этой даты.

Цели

14. Цели практикующего специалиста при проведении обзорной проверки финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом заключаются в следующем:
 - (а) получить ограниченную уверенность, преимущественно за счет направления запросов и выполнения аналитических процедур, в том, что финансовая отчетность в целом содержит или не содержит существенных искажений, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод о том, что его внимание привлек тот или иной факт, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или же вывод о том, что такие факты отсутствуют;

⁴ Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункты 7 и 11.

- (b) представить заключение о финансовой отчетности в целом и проинформировать о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта.
15. Во всех случаях, когда ограниченная уверенность не может быть получена, а вывода с оговорками в заключении практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах недостаточно, настоящий стандарт требует от практикующего специалиста либо отказаться от вывода в заключении по заданию, либо, при необходимости, отказаться от задания, если такая возможность предусмотрена применимым законом или нормативным актом (см. пункты А8–А10, А115–А116).

Определения

16. Словарь терминов, который приводится в Сборнике⁵ (далее – Словарь), содержит термины, определяемые в настоящем стандарте, а также разъяснения других используемых в нем терминов с целью обеспечить их последовательное применение и однозначную интерпретацию. Например, термины «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление», используемые в настоящем стандарте, применяются в значениях, определенных в Словаре (см. пункты А11–А12).
17. Для целей настоящего стандарта следующие термины используются в приведенных ниже значениях:
- (a) *Аналитические процедуры* – оценка финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.
- (b) *Риск, присущий обзорной проверке* – риск представления практикующим специалистом ошибочного вывода в случае, когда в финансовой отчетности есть существенные искажения.
- (c) *Финансовая отчетность общего назначения* – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения.
- (d) *Концепция общего назначения* – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.
- (e) *Запрос* – обращение за информацией к осведомленным лицам внутри организации или за ее пределами.
- (f) *Ограниченная уверенность* – уровень уверенности, достигнутый в случае, когда риск, присущий обзорной проверке, хотя и снижен до приемлемого в обстоятельствах задания уровня, но все же выше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, как основание для формирования вывода в соответствии с настоящим стандартом. Характер, сроки и объем процедур по сбору доказательств в совокупности являются как минимум достаточными для того, чтобы практикующий специалист достиг уровня уверенности, который он сочтет значимым. Для того, чтобы быть значимым, уровень уверенности, достигнутый практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей финансовой отчетности (см. пункт А13).
- (g) *Практикующий специалист* – практикующий профессиональный бухгалтер. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо, в соответствующих случаях, аудиторская организация. В тех случаях, когда в настоящем стандарте в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется не термин «практикующий специалист», а термин «руководитель задания». Под терминами

⁵ Словарь терминов, относящихся к Международным стандартам, опубликованным Советом по международным стандартам аудита и заданиям, обеспечивающим уверенность в *Сборнике международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг* (далее – Сборник), выпущенном Международной федерацией бухгалтеров.

«руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

- (h) *Профессиональное суждение* – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного задания, обеспечивающего уверенность.
- (i) *Соответствующие этические требования* – этические требования, предъявляемые аудиторской группе, к которым обычно относят части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), а также более строгие требования национального законодательства.
- (j) *Финансовая отчетность специального назначения* – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения.
- (k) *Концепция специального назначения* – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

Требования

Выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом

- 18. Практикующий специалист обязан полностью понимать текст настоящего стандарта, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, чтобы понять цели стандарта и обеспечить надлежащее соблюдение установленных им требований (см. пункт А14).

Соблюдение значимых требований

- 19. Практикующий специалист должен соблюдать каждое требование настоящего стандарта, кроме случаев, когда то или иное требование неприменимо к заданию по обзорной проверке. Требование считается применимым к заданию по обзорной проверке при наличии обстоятельств, на которые оно распространяется.
- 20. Практикующий специалист не должен указывать в своем заключении факт соблюдения требований настоящего стандарта, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по обзорной проверке.

Этические требования

- 21. Практикующий специалист должен соблюдать соответствующие этические требования, в том числе те, которые касаются независимости (см. пункты А15–А16).

Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение

- 22. Практикующий специалист обязан планировать и выполнять задания с применением профессионального скептицизма и учитывая возможное наличие обстоятельств, результатом влияния которых станет существенное искажение финансовой отчетности (см. пункты А17–А20).
- 23. При выполнении задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан использовать профессиональное суждение (см. пункты А21–А25).

Контроль качества на уровне задания

- 24. Руководитель задания обязан обладать опытом практического применения навыков и методов выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, а также компетентностью в области подготовки финансовой отчетности, необходимым в обстоятельствах задания (см. пункт А26).
- 25. Руководитель задания несет ответственность за следующее (см. пункты А27–А30):
 - (a) обеспечение общего качества каждого задания по обзорной проверке, на которое он назначен;
 - (b) руководство, надзор, планирование и выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями применимого законодательства и нормативными требованиями (см. пункт А31);

- (c) обоснованность заключения практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах;
- (d) выполнение задания в соответствии с требованиями политики контроля качества аудиторской организации, в том числе:
 - (i) подтверждение выполнения соответствующих процедур принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий и обоснованности сформированных выводов, в том числе рассмотрение вопроса о наличии информации, на основании которой руководитель задания мог сделать предположение о недостаточной честности руководства (см. пункты А32–А33);
 - (ii) подтверждение того, что рабочая группа в целом обладает требуемой компетентностью и возможностями, включая квалификацию, умения и навыки в области выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, а также опытом в сфере финансовой отчетности, для того чтобы:
 - a. выполнить задание по обзорной проверке в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями применимого законодательства и нормативными требованиями;
 - b. обеспечить подготовку заключения, которое было бы надлежащим в сложившихся обстоятельствах;
 - (iii) ответственность за должное ведение документации по заданию.

Особенности после принятия задания

26. Если руководитель задания получит информацию, которая, будь она известна ранее, заставила бы аудиторскую организацию отказаться от задания, руководитель задания обязан незамедлительно сообщить такую информацию аудиторской организации, чтобы совместно предпринять необходимые в таких случаях действия.

Соблюдение соответствующих этических требований

27. На протяжении выполнения всего задания руководитель должен проявлять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований при свидетельствах несоблюдения участниками рабочей группы применимых этических требований. Если благодаря системе контроля качества аудиторской организации или каким-либо иным образом руководителю задания станет известно о несоблюдении членами рабочей группы соответствующих этических требований, он обязан разработать план дальнейших действий после консультаций с другими представителями аудиторской организации.

Мониторинг

28. Эффективная система контроля качества аудиторской организации подразумевает в том числе и процесс мониторинга, который обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, соответствуют поставленным задачам, являются адекватными и эффективно функционируют. Руководитель задания должен рассматривать результаты мониторинга, подтверждаемые самой актуальной информацией, распространенной аудиторской организацией и, если применимо, другими аудиторскими организациями, входящими в сеть, а также проверять, могут ли недостатки, отмеченные в такой информации, повлиять на задание по обзорной проверке.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам

Факторы, влияющие на принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам

29. За исключением случаев, предусмотренных законодательством или нормативными требованиями, практикующий специалист обязан отказаться от задания по обзорной проверке, если (см. пункты А34–А35):
- (a) практикующий специалист не убежден в том, что:
 - (i) у задания есть разумная цель (см. пункт А36);

- (ii) выполнение задания по обзорной проверке в сложившихся обстоятельствах будет целесообразным (см. пункт А37);
- (b) у практикующего специалиста есть основания полагать, что не будет обеспечено соблюдение соответствующих этических требований, в том числе требований независимости;
- (c) предварительное понимание практикующим специалистом обстоятельств задания указывает на недоступность или ненадежность информации, необходимой для выполнения задания по обзорной проверке (см. пункт А38);
- (d) у практикующего специалиста есть основания сомневаться в честности руководства, что, по его мнению, может повлиять на надлежащее выполнение обзорной проверки (см. пункт А37(b));
- (e) руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, ограничивают объем работы практикующего специалиста с точки зрения условий запланированного задания по обзорной проверке, причем степень ограничения такова, что практикующий специалист будет вынужден отказаться от вывода о финансовой отчетности.

Обязательные условия принятия задания по обзорной проверке

30. До принятия задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан (см. пункт А39):
- (a) установить, является ли приемлемой концепция, применявшаяся при подготовке финансовой отчетности, включая, применительно к финансовой отчетности специального назначения, получение представления о цели подготовки такой финансовой отчетности, а также о предполагаемых пользователях (см. пункты А40–А46);
 - (b) получить от руководства документ, в котором оно подтверждает, что понимает и согласно со своими обязанностями (см. пункты А47–А50):
 - (i) по подготовке финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, обязанность по ее достоверному представлению;
 - (ii) внедрению системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (iii) предоставлению практикующему специалисту:
 - a. доступа ко всей информации, которая, как известно руководству, имеет важное значение для подготовки финансовой отчетности, такой как данные бухгалтерского учета, исходная документация и прочие материалы;
 - b. дополнительной информации, которую практикующий специалист может затребовать у руководства для целей обзорной проверки;
 - c. возможности беспрепятственно обращаться к лицам внутри организации, от которых практикующему специалисту требуется получить доказательства.
31. Если практикующий специалист не будет удовлетворен выполнением любого из перечисленных выше обязательных условий принятия задания по обзорной проверке, он обязан обсудить это с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если организация не в состоянии обеспечить должное выполнение упомянутых обязательных условий, практикующий специалист обязан отказаться от задания, за исключением случаев, когда его обязанность принять задание предусмотрена законом или нормативным актом. Однако задание, выполняемое при таких обстоятельствах, не будет соответствовать требованиям настоящего стандарта. Следовательно, в тексте заключения практикующий специалист не должен указывать, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.
32. Если практикующий специалист не будет удовлетворен выполнением любого из обязательных условий уже после принятия задания, он должен обсудить это обстоятельство с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, и определить следующее:
- (a) можно ли решить эту проблему;
 - (b) целесообразно ли продолжать выполнять задание;

- (с) нужно ли сообщить об этой проблеме в заключении и, если да, каким образом и в какой форме.

Дополнительные соображения в том случае, когда формулировки заключения практикующего специалиста установлены законом или нормативным актом

33. В заключении практикующего специалиста по заданию может быть приведено указание на то, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом, только если заключение удовлетворяет требованиям пункта 86.
34. В некоторых случаях, когда обзорная проверка выполняется в соответствии с применимым законодательством или нормативными требованиями той или иной юрисдикции, законодательство или нормативные требования такой юрисдикции могут предписывать формат или формулировки заключения практикующего специалиста, которые по форме или терминологии существенно отличаются от предусмотренных настоящим стандартом. В таких случаях практикующий специалист обязан установить, есть ли вероятность того, что пользователи неверно интерпретируют уверенность, полученную по результатам обзорной проверки финансовой отчетности, и, если такая вероятность есть, установить, какие дополнительные разъяснения в заключении практикующего специалиста помогут снизить такую вероятность (см. пункты A51, A142).
35. Если, по мнению практикующего специалиста, подобное дополнительное разъяснение не поможет снизить вероятность неверного понимания, он обязан отказаться от задания, за исключением случаев, когда он обязан принять задание согласно закону или нормативному акту. Обзорная проверка, проводимая в соответствии с таким законом или нормативным актом, не будет соответствовать требованиям настоящего стандарта. Следовательно, в тексте заключения практикующий специалист не должен указывать, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты A51, A142).

Согласование условий задания

36. Практикующий специалист обязан согласовать условия задания с руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, до начала его выполнения.
37. Согласованные условия задания будут закреплены в письме-соглашении об условиях задания или в письменном соглашении, составленном в какой-либо иной подходящей форме, и должны включать следующее (см. пункты A52–A54, A56):
- (a) предполагаемое использование и распространение финансовой отчетности, а также информацию о любых ограничениях на ее использование и, если применимо, распространение;
 - (b) определение вида применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - (c) цель и объем задания по обзорной проверке;
 - (d) обязанности практикующего специалиста;
 - (e) обязанности руководства, в том числе лиц, упомянутых в пункте 30(b) (см. пункты A47–A50, A55);
 - (f) заявление о том, что задание не является аудитом и практикующий специалист не будет выражать аудиторское мнение о финансовой отчетности;
 - (g) ссылка на предполагаемую форму и содержание заключения, которое будет выпущено практикующим специалистом, и заявление о возможных обстоятельствах, вследствие которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемой.

Повторные задания

38. При выполнении повторных заданий по обзорным проверкам практикующий специалист обязан установить, есть ли необходимость в пересмотре условий задания, в том числе в изменении условий принятия задания, и нужно ли еще раз напомнить руководству или, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, о действующих условиях задания (см. пункт A57).

Принятие изменения в условиях задания по обзорной проверке

39. В отсутствие разумного обоснования практикующий специалист обязуется не соглашаться на внесение какого-либо изменения в условия задания (см. пункты А58–А60).
40. Если до завершения задания по обзорной проверке практикующий специалист получает запрос об изменении характера задания на такое, по которому не предполагается обеспечение уверенности, практикующий специалист обязан установить наличие разумного обоснования для изменения характера задания (см. пункты А61–А62).
41. Если изменение условий происходит в процессе выполнения задания, практикующий специалист и руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, обязаны согласовать и документально оформить новые условия задания в письменном соглашении об условиях задания или в письменном соглашении, составленном в какой-либо иной подходящей форме.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

42. В процессе выполнения задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по обзорной проверке, которые, по его профессиональному суждению, достаточно серьезны для того, чтобы руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, обратили на них внимание (см. пункты А63–А69).

Выполнение задания*Существенность при обзорной проверке финансовой отчетности*

43. Практикующий специалист обязан установить уровень существенности для финансовой отчетности в целом и использовать полученный показатель при разработке процедур и оценке результатов, которые будут получены после их выполнения (см. пункты А70–А73).
44. В том случае, если в процессе обзорной проверки практикующий специалист получит информацию, которая, будь она известна ранее, заставила бы его с самого начала установить иной уровень существенности, он обязан пересмотреть уровень существенности для финансовой отчетности в целом (см. пункт А74).

Понимание практикующим специалистом деятельности организации и среды, в которой она осуществляется

45. Практикующий специалист обязан четко понимать деятельность организации и среду, в которой она осуществляется, а также применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, чтобы выявить области финансовой отчетности, вероятность возникновения существенных искажений в которых наиболее высока, и обеспечить основу для разработки процедур для изучения таких областей (см. пункты А75–А77).
46. Понимание практикующим специалистом деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, должно включать следующее (см. пункты А78, А87, А89):
 - (a) соответствующие отраслевые, нормативно-правовые и иные внешние факторы, в том числе применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
 - (b) характер деятельности организации, включая:
 - (i) операционную деятельность;
 - (ii) структуру собственности и управления;
 - (iii) виды инвестиций, осуществляемых организацией и запланированных ею;
 - (iv) порядок финансирования и структуру организации;
 - (v) цели и стратегии организации;
 - (c) системы и данные бухгалтерского учета организации;
 - (d) порядок выбора и применения организацией учетной политики.

Разработка и выполнение процедур

47. В процессе получения достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода о финансовой отчетности в целом практикующий специалист обязан разработать и направить запросы и выполнить аналитические процедуры (см. пункты А79–А83, А87, А89):
- (a) с целью изучить все существенные статьи финансовой отчетности, в том числе раскрытие информации;
 - (b) с целью сконцентрировать внимание на областях финансовой отчетности, где вероятно возникновение существенных искажений.
48. Запрос, направленный практикующим специалистом руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации должен затрагивать следующие вопросы (см. пункты А84–А87):
- (a) порядок расчета руководством значительных оценочных значений, требуемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (b) определение связанных сторон и операций с ними, включая цель проведения таких операций;
 - (c) получение информации о значительных, нетипичных или сложных сделках, событиях или вопросах, которые повлияли или могут повлиять на финансовую отчетность организации, в том числе:
 - (i) о значительных изменениях в хозяйственной или операционной деятельности организации;
 - (ii) значительных изменениях условий договоров, которые существенно влияют на финансовую отчетность организации, включая условия финансирования, договоры займа или ограничительные условия по долгам;
 - (iii) значительных бухгалтерских записях или иных корректировках к финансовой отчетности;
 - (iv) значительных операциях, проведенных или признанных ближе к концу отчетного периода;
 - (v) состоянии всех неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения предыдущих заданий;
 - (vi) влиянии или возможных последствиях для организации операций со связанными сторонами или отношений с ними;
 - (d) наличие любых фактических, предполагаемых или инкриминируемых:
 - (i) недобросовестных или противозаконных действий, влияющих на организацию;
 - (ii) случаев невыполнения требований законодательства или нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законы и нормативные акты в области налогообложения и пенсионного обеспечения;
 - (e) подтверждение факта выявления и анализа руководством событий, происшедших в период между датой финансовой отчетности и датой подготовки практикующим специалистом заключения, которые требуют корректировки финансовой отчетности или раскрытия в ней соответствующей информации;
 - (f) основа, на которой руководство оценивало способность организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт А88);
 - (g) события или условия, которые могут поставить под сомнение способность организации продолжать непрерывно свою деятельность;
 - (h) существенные договорные обязательства по будущим операциям, предусмотренные договором обязанности или условные обязательства, которые повлияли или могут повлиять на финансовую отчетность организации, включая раскрытую в ней информацию;

- (i) существенные операции в неденежной форме или операции, не предполагающие денежных расчетов, проведенные в рассматриваемом отчетном периоде.
49. При разработке аналитических процедур практикующий специалист обязан понять, являются ли данные, полученные из системы бухгалтерского учета организации, и бухгалтерские записи достаточными для целей выполнения таких процедур (см. пункты А89–А91).

Процедуры в отношении особых обстоятельств

Связанные стороны

50. В ходе обзорной проверки практикующий специалист должен проявлять бдительность к договоренностям или информации, которые могут указывать на наличие взаимоотношений или операций со связанными сторонами, которые ранее не были выявлены руководством или о которых руководство не сообщило практикующему специалисту.
51. Если в процессе обзорной проверки практикующий специалист выявит значительные операции, выходящие за рамки обычного делового оборота организации, он обязан запросить у руководства информацию о следующем:
- (a) каков характер таких операций;
 - (b) могли ли в таких операциях участвовать связанные стороны;
 - (c) имеется ли экономическая обоснованность таких операций или отсутствие такой обоснованности.

Недобросовестные действия и несоблюдение законов или нормативных актов

52. При наличии признака, указывающего на фактические или предполагаемые недобросовестные действия в организации или несоблюдение ею законов или нормативных актов, практикующий специалист должен:
- (a) довести такую информацию установленным порядком до сведения высшего руководства соответствующего уровня или лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - (b) затребовать у руководства оценку влияния на финансовую отчетность, если такое влияние ожидается;
 - (c) проанализировать влияние, если оно ожидается, оцененных руководством последствий недобросовестных действий либо несоблюдения законов или нормативных актов, о которых практикующему специалисту было сообщено, на вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности и его заключение;
 - (d) установить, обязан ли он сообщить о фактических или предполагаемых недобросовестных или противозаконных действиях стороне, которая является внешней по отношению к организации (см. пункт А92).

Допущение о непрерывности деятельности

53. Обзорная проверка финансовой отчетности включает изучение способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При изучении оценки руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность практикующий специалист должен рассматривать тот же период, что и руководство в процессе подготовки оценки в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а в случае рассмотрения более длительного периода практикующий специалист руководствуется законом или нормативными актами.
54. Если в ходе проведения обзорной проверки практикующему специалисту становится известно о событиях или условиях, которые могут поставить под сомнение способность организации продолжать непрерывно свою деятельность, он обязан (см. пункт А93):
- (a) запросить руководство о планах дальнейших действий, которые повлияют на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность, и реалистичности таких планов, а также узнать, считает ли руководство, что результаты реализации таких планов повысят способность организации продолжать непрерывно свою деятельность;

- (b) оценить результаты запросов, определить, обеспечивают ли ответы руководства достаточные основания:
 - (i) для продолжения представления финансовой отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности подразумевает использование такого допущения;
 - (ii) формирования вывода о том, есть ли существенные искажения в финансовой отчетности, или о том, вводит ли финансовая отчетность каким-либо иным образом в заблуждение относительно непрерывности деятельности;
- (c) рассмотреть ответы руководства с учетом всей соответствующей информации, которая стала известна практикующему специалисту в результате обзорной проверки.

Использование работы, выполненной другими лицами

55. В ходе проведения обзорной проверки у практикующего специалиста может возникнуть необходимость использования работы, выполненной другими практикующими специалистами либо лицом или организацией, обладающими квалификацией в какой-либо области, помимо бухгалтерского учета или заданий, обеспечивающих уверенность. Если в процессе проведения обзорной проверки практикующий специалист привлекает другого практикующего специалиста или эксперта, он обязан принять соответствующие меры, чтобы удостовериться, что работа такого другого практикующего специалиста или эксперта будет соответствовать его целям как практикующего специалиста (см. пункт A80).

Сверка между данными финансовой отчетности и данными бухгалтерского учета, на основе которых она подготовлена

56. Практикующий специалист обязан получить доказательства, подтверждающие соответствие данных финансовой отчетности данным бухгалтерского учета организации, на основе которых финансовая отчетность была подготовлена (см. пункт A94).

Дополнительные процедуры в том случае, когда практикующему специалисту становится известно о возможном существенном искажении финансовой отчетности

57. Если практикующему специалисту становится известно о факте или фактах, на основании которых он полагает, что финансовая отчетность может быть существенно искажена, он обязан разработать и провести дополнительные процедуры, которые позволят ему (см. пункты A95–A99):
- (a) либо сформировать вывод о низкой вероятности того, что такой факт или факты приведут к существенному искажению финансовой отчетности в целом,
 - (b) либо установить, что такой факт или факты приведут к существенному искажению финансовой отчетности в целом.

События после отчетной даты

58. Если практикующему специалисту становится известно о событиях, происходивших в период между датой финансовой отчетности и датой подготовки им заключения, которые требуют корректировки финансовой отчетности или раскрытия в ней соответствующей информации, он обязан потребовать от руководства исправить такие искажения.
59. После даты подготовки заключения практикующий специалист не обязан проводить какие-либо процедуры в отношении финансовой отчетности. Вместе с тем, если после даты подготовки заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности практикующему специалисту становится известен факт, который, будь он известен на дату подготовки заключения, заставил бы практикующего специалиста внести изменения в заключение, практикующий специалист обязан:
- (a) обсудить такой факт с руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) установить необходимость внесения изменений в финансовую отчетность;
 - (c) если такая необходимость возникает, запросить у руководства, как оно намерено отразить этот факт в финансовой отчетности.
60. Если руководство не внесет изменения в финансовую отчетность в обстоятельствах, в которых, по мнению практикующего специалиста, они должны быть внесены, а практикующий специалист уже

передал организации свое заключение, последний обязан уведомить руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о необходимости воздержаться от выпуска и передачи финансовой отчетности третьим сторонам до внесения необходимых изменений. Если, тем не менее, финансовая отчетность будет выпущена без необходимых изменений, практикующий специалист обязан принять надлежащие меры для предотвращения случаев, когда третьи лица могут при принятии решений полагаться на выданное им заключение.

Письменные заявления

61. Практикующий специалист обязан затребовать у руководства письменное заявление о том, что оно в полном объеме выполнило свои обязанности, перечисленные в согласованных условиях выполнения задания. В письменном заявлении должна быть указана информация о том, что (см. пункты A100–A102):
- (a) руководство в полном объеме выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, подтверждение факта ее достоверного представления, а также предоставило практикующему специалисту всю необходимую информацию и доступ к информации, как согласовано в условиях выполнения задания;
 - (b) все операции признаны и отражены в финансовой отчетности.
- Если законом или нормативными актами предусмотрена подготовка руководством официальных письменных сообщений о его обязанностях, и практикующий специалист сочтет, что такие сообщения удовлетворяют отдельным или всем заявлениям, перечисленным в подпунктах (a)–(b) настоящего пункта, факты, отраженные в таких сообщениях, в письменное заявление можно не включать.
62. Практикующий специалист также обязан затребовать у руководства письменные заявления, подтверждающие, что ему предоставлена следующая информация (см. пункт A101):
- (a) идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами, о которых руководству известно;
 - (b) важные факты о любых фактических или предполагаемых недобросовестных действиях, о которых известно руководству и которые могли повлиять на организацию;
 - (c) подтвержденное или возможное несоблюдение законов и нормативных актов, влияющее на финансовую отчетность организации;
 - (d) вся информация, относящаяся к подготовке финансовой отчетности с использованием допущения о непрерывности деятельности;
 - (e) подтверждение того, что все события, происшедшие после даты финансовой отчетности, в отношении которых применимая концепция подготовки финансовой отчетности требует внесения корректировок или раскрытия информации, были должным образом учтены или информация о них была раскрыта;
 - (f) существенные обязательства, договорные или условные обязательства, которые повлияли или могли повлиять на финансовую отчетность организации, включая раскрытую в ней информацию;
 - (g) существенные операции в неденежной форме или операции, не предполагающие денежных расчетов, проведенные организацией в рассматриваемом отчетном периоде.
63. Если руководство не предоставит одно или несколько затребованных письменных заявлений, практикующий специалист обязан (см. пункт A100):
- (a) обсудить такой факт с руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) повторно оценить честность руководства и влияние, которое такая повторная оценка может оказать на надежность заявлений (устных или письменных) и доказательств в целом;

- (с) предпринять соответствующие действия, в том числе определить, как это, возможно, повлияет на вывод, который должен быть представлен в заключении практикующего специалиста в соответствии с настоящим стандартом.
64. Практикующий специалист обязан отказаться от вывода о финансовой отчетности или прекратить выполнение задания, если такое прекращение предусмотрено применимым законодательством или нормативными актами, если:
- (а) считает, что существует достаточно серьезное сомнение в честности руководства, в связи с чем письменные заявления не являются надежными;
 - (б) руководство не представило затребованные заявления, предусмотренные пунктом б1.

Дата и период или периоды, за которые представляются письменные заявления

65. Даты письменных заявлений должны быть максимально приближены к дате подготовки практикующим специалистом заключения, но не после нее. Письменные заявления должны быть подготовлены по всей финансовой отчетности и за период или периоды, указанные в заключении практикующего специалиста.

Оценка доказательств, полученных по результатам выполнения процедур

66. Практикующий специалист обязан установить, были ли получены достаточные надлежащие доказательства по результатам выполнения процедур. Если такие доказательства получены не были, практикующий специалист обязан выполнить иные процедуры, которые сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах, чтобы сформировать вывод о финансовой отчетности (см. пункт А103).
67. Если практикующий специалист не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода, он обязан обсудить с руководством и, если применимо, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, влияние таких ограничений на объем обзорной проверки (см. пункты А104–А105).

Оценка влияния на заключение практикующего специалиста

68. Практикующий специалист обязан оценить доказательства, полученные по результатам выполнения процедур, с целью определить их влияние на его заключение (см. пункт А103).

Формирование практикующим специалистом вывода о финансовой отчетности

Рассмотрение применимой концепции подготовки финансовой отчетности, использованной при подготовке финансовой отчетности

69. При формировании вывода о финансовой отчетности практикующий специалист обязан:
- (а) установить, содержится ли в финансовой отчетности указание на то, что отчетность подготовлена в соответствие с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты А106–А107);
 - (б) в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и результатов выполненных процедур удостовериться в том, что:
 - (i) терминология, использованная в финансовой отчетности, в том числе название каждого отчета, составляющего комплект финансовой отчетности, является уместной и обоснованной;
 - (ii) в финансовой отчетности адекватно раскрыта информация о выбранных и применявшихся существенных принципах учетной политики;
 - (iii) выбранные и применявшиеся принципы учетной политики не противоречат применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются уместными и обоснованными;
 - (iv) оценочные значения, рассчитанные руководством, представляются обоснованными;
 - (v) информация, представленная в финансовой отчетности, является уместной, достоверной, сопоставимой и понятной;

- (vi) в финансовой отчетности адекватно раскрыта информация, которая позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, приведенную в финансовой отчетности (см. пункты A108–A110).
70. Практикующий специалист обязан рассмотреть влияние:
- (a) неисправленных искажений, выявленных в ходе обзорной проверки и в ходе обзорной проверки финансовой отчетности организации за предыдущий период, на финансовую отчетность в целом;
 - (b) качественных характеристик учетной политики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты A111–A112).
71. Если подготовка финансовой отчетности проводилась с использованием концепции достоверного представления, практикующий специалист также обязан (см. пункт A109):
- (a) оценить, соответствует ли общая форма представления, структуры и содержания финансовой отчетности применимой концепции ее подготовки;
 - (b) установить, что финансовая отчетность, в том числе примечания к ней, представляет лежащие в основе операции и события таким образом, который обеспечивает достоверное представление или дает правдивое и достоверное представление (в зависимости от ситуации) о финансовой отчетности в целом.

Форма вывода

72. Вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности, как немодифицированный, так и модифицированный, должен соответствовать форме, определяемой требованиями применявшейся концепции подготовки финансовой отчетности.

Немодифицированный вывод

73. Практикующий специалист обязан сформировать в своем заключении о финансовой отчетности в целом немодифицированный вывод, если он получил ограниченную уверенность, которая позволяет ему сформировать вывод о том, что в ходе выполнения работ его внимание не привлекли никакие факты, которые могли бы свидетельствовать о том, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией ее подготовки.
74. Формируя немодифицированный вывод, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать в зависимости от ситуации одну из следующих формулировок (см. пункты A113–A114):
- (a) «По результатам проведенной обзорной проверки мы не выявили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что настоящая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *не дает правдивого и достоверного представления*) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления), или
 - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки мы не выявили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что настоящая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).

Модифицированный вывод

75. Практикующий специалист обязан сформировать модифицированный вывод в своем заключении о финансовой отчетности в целом, когда:
- (a) либо на основе выполненных процедур и полученных доказательств установит, что финансовая отчетность существенно искажена;
 - (b) либо не сможет получить достаточные надлежащие доказательства в отношении одной или нескольких статей финансовой отчетности, которые являются существенными для финансовой отчетности в целом.

76. Если практикующий специалист формирует модифицированный вывод о финансовой отчетности, он обязан:
- (a) использовать в разделе заключения, в котором формируется вывод о финансовой отчетности, заголовки «Вывод с оговоркой», «Отрицательный вывод» или «Отказ от вывода» (в зависимости от ситуации);
 - (b) описать факт, ставший основанием для модификации, и представить такое описание в отдельном разделе заключения под соответствующим заголовком (например, «Основание для формирования вывода с оговоркой», «Основание для формирования отрицательного вывода» или «Основание для отказа от вывода»), при этом такой раздел должен быть размещен перед разделом с выводом (далее – «раздел «Основание для вывода»).

Наличие существенных искажений в финансовой отчетности

77. Если практикующий специалист установит наличие существенных искажений в финансовой отчетности, он обязан сформировать:
- (a) либо вывод с оговоркой, если заключает, что влияние факта, который представляет собой (фактов, которые представляют собой) основание для модификации, является для финансовой отчетности существенным, но не всеобъемлющим;
 - (b) либо отрицательный вывод, если влияние факта, который представляет собой (фактов, которые представляют собой) основание для модификации, является для финансовой отчетности и существенным, и всеобъемлющим.
78. Формируя вывод с оговоркой в связи с наличием существенного искажения в финансовой отчетности, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *не дает правдивого и достоверного представления*) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
 - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).
79. Формируя отрицательный вывод о финансовой отчетности, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы считаем, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *не дает правдивого и достоверного представления*) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
 - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы считаем, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).

80. Применительно к существенным искажениям, ставшим причиной формирования вывода с оговоркой или отрицательного вывода, в разделе «Основание для вывода» практикующий специалист обязан:
- (a) описать и оценить финансовое влияние искажения, если существенное искажение связано с конкретными суммами, представленными в финансовой отчетности (в том числе количественные данные), за исключением случаев, когда это не представляется возможным.
 - (b) В данном случае практикующий специалист обязан указать на такой факт, пояснить, в чем именно заключается искажение раскрытой информации, если существенное искажение относится к описательной информации;
 - (c) описать характер пропущенной информации, если существенное искажение относится к информации, которая не была, но должна была быть раскрыта. Если это практически возможно и не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист обязан включить в этот раздел пропущенную информацию.

Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства

81. Если практикующий специалист не в состоянии сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства, он обязан:
- (a) сформировать вывод с оговоркой, если считает, что возможное влияние невыявленных искажений (при их наличии) на финансовую отчетность может быть существенным, но не всеобъемлющим, или
 - (b) отказаться от вывода, если считает, что возможное влияние невыявленных искажений (при их наличии) на финансовую отчетность может быть и существенным, и всеобъемлющим.
82. Практикующий специалист обязан отказаться от задания, если возникают следующие обстоятельства (см. пункты A115–A117):
- (a) вследствие ограничения объема обзорной проверки со стороны руководства после того, как практикующий специалист принял задание, он не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности;
 - (b) практикующий специалист установил, что возможное влияние невыявленных искажений на финансовую отчетность является существенным и всеобъемлющим;
 - (c) отказ от задания возможен в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами.
83. Формируя вывод с оговоркой в связи с невозможностью получить достаточные надлежащие доказательства, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или не дает правдивого и достоверного представления) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
 - (b) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).
84. Выражая отказ от вывода о финансовой отчетности, практикующий специалист обязан указать в разделе «Вывод» следующую информацию:

- (a) по причине существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для отказа от вывода», практикующему специалисту не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности;
 - (b) следовательно, практикующий специалист не формирует вывод о финансовой отчетности.
85. Формируя вывод с оговоркой в связи с невозможностью получить достаточные надлежащие доказательства либо выражая отказ от вывода, практикующий специалист обязан в разделе «Основание для вывода» указать причину или причины, по которым получить достаточные надлежащие доказательства не представляется возможным.

Заключение практикующего специалиста

86. Заключение практикующего специалиста по результатам выполнения задания по обзорной проверке должно быть оформлено в письменном виде и содержать следующие элементы (см. пункты A118–A121, A142, A144):
- (a) заголовок, четко указывающий на то, что документ является заключением независимого практикующего специалиста по обзорной проверке;
 - (b) адресат или адресаты, как предусмотрено обстоятельствами задания;
 - (c) вводный раздел, который:
 - (i) определяет финансовую отчетность, являвшуюся предметом обзорной проверки, в том числе название каждого отчета, представленного в комплекте финансовой отчетности, а также дату и период, за который подготавливался каждый такой отчет;
 - (ii) содержит ссылку на краткое изложение существенных принципов учетной политики и другую пояснительную информацию;
 - (iii) подтверждает факт проведения обзорной проверки финансовой отчетности;
 - (d) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности, включая пояснение о том, что руководство несет ответственность (см. пункты A122–A125):
 - (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, обязанность по ее достоверному представлению;
 - (ii) систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (e) в том случае, если финансовая отчетность представляет собой финансовую отчетность специального назначения:
 - (i) описание цели подготовки финансовой отчетности и, если необходимо, информацию о предполагаемых пользователях или ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, в котором содержится такая информация;
 - (ii) если при подготовке такой финансовой отчетности у руководства была возможность выбрать из нескольких концепций подготовки, в разделе заключения, где разъясняется ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности, необходимо упомянуть обязанность руководства по установлению приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в сложившихся обстоятельствах;
 - (f) описание обязанности практикующего специалиста сформировать вывод о финансовой отчетности, включая ссылку на данный стандарт и, при необходимости, применимое законодательство или нормативные требования (см. пункты A126–127, A143);
 - (g) описание обзорной проверки финансовой отчетности и ограничений по объему проверки, а также следующие заявления (см. пункт A128):

- (i) задание по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность;
 - (ii) практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства;
 - (iii) объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, которые выполняются в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, в связи с чем практикующий специалист не выражает аудиторского мнения о финансовой отчетности;
- (h) раздел «Вывод», который содержит:
- (i) вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности в целом в соответствии с пунктами 72–85 (в зависимости от ситуации);
 - (ii) ссылку на применимую концепцию, использованную при подготовке финансовой отчетности, включая название источника такой концепции, которым не являются Международные стандарты финансовой отчетности, или Международный стандарт финансовой отчетности для малых и средних организаций, выпущенный Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора (см. пункты A129–A130);
- (i) в случаях, когда заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности является модифицированным:
- (i) озаглавленный соответствующим образом раздел, в котором приводится модифицированный вывод практикующего специалиста в соответствии с пунктами 72 и 75–85 (в зависимости от ситуации);
 - (ii) озаглавленный соответствующим образом раздел, в котором приводится описание факта или фактов, которые стали основанием для модификации вывода практикующего специалиста (см. пункт A131);
- (j) ссылка на обязанность практикующего специалиста, предусмотренную настоящим стандартом, соблюдать соответствующие этические требования;
- (k) дата заключения практикующего специалиста (см. пункты A138–A141);
- (l) подпись практикующего специалиста (см. пункт A132);
- (m) место нахождения на территории юрисдикции, где практикующий специалист осуществляет профессиональную деятельность.

Раздел «Важные обстоятельства» и раздел «Прочие сведения» заключения практикующего специалиста

Раздел «Важные обстоятельства»

87. Практикующий специалист может счесть необходимым привлечь внимание пользователей к обстоятельству, представленному или раскрытому в финансовой отчетности, которое, по мнению практикующего специалиста, является настолько важным, что является основополагающим для понимания пользователями финансовой отчетности. В таких случаях практикующий специалист обязан включить в свое заключение раздел «Важные обстоятельства», при условии, что он получил достаточные надлежащие доказательства, позволяющие ему сформировать вывод о том, что обстоятельство, представленное в финансовой отчетности, скорее всего, не является сколь-нибудь существенным искажением финансовой отчетности. В этом разделе будет упоминаться только информация, представленная или раскрытая в финансовой отчетности.
88. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности специального назначения должно включать раздел «Важные обстоятельства», в котором пользователей будут предупреждать о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения

и, следовательно, может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях (см. пункты A133–A134).

89. Практикующий специалист обязан поместить данный раздел сразу после раздела, в котором приводится его вывод о финансовой отчетности; раздел может быть озаглавлен «Важные обстоятельства» или ему может быть дано иное соответствующее название.

Раздел «Прочие сведения»

90. Если практикующий специалист сочтет необходимым сообщить о каком-либо обстоятельстве, помимо представленных или раскрытых в финансовой отчетности, которое, по его суждению, является важным для понимания пользователями сути обзорной проверки, обязанностей практикующего специалиста или подготовленного им заключения, и это не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист должен сообщить о таком обстоятельстве в разделе заключения, который будет озаглавлен «Прочие сведения» или которому может быть дано иное соответствующее название.

Другие обязанности по представлению заключений и отчетов

91. От практикующего специалиста может потребоваться представление в заключении о финансовой отчетности сведений о выполнении других обязанностей по представлению заключений и отчетов в дополнение к тем, которые предусмотрены настоящим стандартом. В этом случае информацию о таких обязанностях практикующий специалист представит в отдельном разделе заключения, озаглавленном «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или снабженном иным заголовком, соответствующим содержанию раздела. Этот раздел помещается после раздела «Заключение о финансовой отчетности» (см. пункты A135–A137).

Дата заключения практикующего специалиста

92. Датой, которую практикующий специалист должен указать в своем заключении, будет дата, наступающая не ранее той, на которую он получил достаточные надлежащие доказательства, на основе которых сформировал вывод о финансовой отчетности, в том числе удостоверился, что (см. пункты A138–A141):
- (a) были подготовлены все отчеты, составляющие комплект финансовой отчетности согласно применимой концепции ее подготовки, включая соответствующие примечания (если применимо);
 - (b) лица, обладающие соответствующими полномочиями, заявили, что несут ответственность за подготовленную финансовую отчетность.

Документация

93. Подготовка документации по обзорной проверке обеспечивает доказательство ее проведения в соответствии с настоящим стандартом, требованиями законодательства и нормативными требованиями, а также в достаточном объеме и надлежащим образом описывает основания для подготовки практикующим специалистом заключения. Практикующий специалист обязан своевременно и в необходимом объеме задокументировать следующие аспекты задания, чтобы другой опытный практикующий специалист, до этого не имевший отношения к заданию, мог понять следующее (см. пункт A145):
- (a) характер, сроки и объем процедур, проведенных с целью выполнить требования настоящего стандарта, требования применимого законодательства и нормативные требования;
 - (b) результаты, полученные после выполнения процедур, а также выводы, сформированные практикующим специалистом на основании полученных результатов;
 - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, выводы, сформированные практикующим специалистом по этим вопросам, а также значимые профессиональные суждения, сформированные в процессе подготовки выводов.
94. В процессе документирования характера, сроков и объема процедур, выполненных в соответствии с настоящим стандартом, практикующий специалист обязан указать:
- (a) исполнителя (исполнителей) и дату завершения работы;

- (b) лицо, проверившее выполненную работу для целей контроля качества выполнения задания, а также дату и объем такой проверки.
95. Практикующий специалист также обязан задокументировать результаты обсуждений с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами, если такие обсуждения потребовались для анализа значимых вопросов, возникших в ходе выполнения задания, в том числе документально отразить характер таких вопросов.
96. Если в ходе выполнения задания практикующий специалист выявит информацию, которая противоречит имеющимся у него результатам изучения значимых вопросов, влияющих на финансовую отчетность, он обязан задокументировать меры, которые были приняты для устранения такого противоречия.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1–2.)

- A1. При выполнении обзорной проверки финансовой отчетности от практикующего специалиста может потребоваться соблюдение требований законодательства или нормативных требований, которые могут отличаться от требований, установленных настоящим стандартом. При проведении обзорной проверки в таких обстоятельствах практикующий специалист может счесть разъяснения, приводимые в данном стандарте, полезными в отношении многих аспектов, но при этом он обязан строго соблюдать все применимые при этом требования соответствующего законодательства, нормативные требования и требования профессиональных стандартов.

Обзорные проверки финансовой информации компонентов в контексте аудита финансовой отчетности группы

- A2. В соответствии с настоящим стандартом аудитор финансовой отчетности группы может направлять запросы о выполнении заданий по обзорным проверкам в отношении компонентов организаций.⁶ В зависимости от обстоятельств задания по аудиту группы, при проведении обзорной проверки в соответствии с требованиями данного стандарта может быть получен запрос аудитора группы на дополнительные работы или процедуры.

Взаимосвязь с МСКК 1 (см. пункт 4)

- A3. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по созданию и поддержанию собственной системы контроля качества в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, в том числе заданий по обзорным проверкам. Такие обязанности подразумевают подтверждение наличия у аудиторской организации:
- системы контроля качества;
 - соответствующей политики, разработанной для достижения цели системы контроля качества, и процедур внедрения и мониторинга соблюдения такой политики, в том числе политики и процедур, регламентирующих каждый из следующих элементов:
 - ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
 - соответствующие этические требования;
 - принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
 - кадровые ресурсы;
 - выполнение задания;
 - мониторинг.
- A4. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет обязанность по созданию и поддержанию системы контроля качества для получения разумной уверенности в том, что:

⁶ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт A52.

- (a) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;
 - (b) заключения и отчеты, выпущенные аудиторской организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.⁷
- A5. В тех случаях, когда речь идет обо всех элементах, перечисленных в пункте A3, национальные требования, определяющие обязанности аудиторской организации по созданию и поддержанию системы контроля качества, должны являться не менее строгими, чем требования МСКК 1, и налагать на аудиторскую организацию обязательства, выполнение которых обеспечит достижение целей, предусмотренных требованиями МСКК 1.

Задание по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов (см. пункты 5–8, 14)

- A6. Обзорные проверки финансовой отчетности могут проводиться в отношении широкого круга организаций, отличающихся друг от друга по видам деятельности или размеру либо по уровню сложности финансовой отчетности. В некоторых юрисдикциях на обзорную проверку финансовой отчетности определенных видов организаций также могут распространяться требования местного законодательства или местные нормативные требования, а также местные требования, регулирующие подготовку финансовой отчетности.
- A7. Обзорные проверки могут проводиться при разных обстоятельствах. Например, обзорная проверка может потребоваться в отношении организации, освобожденной от соблюдения требований в части обязательного аудита, предусмотренных законом или нормативными актами. Кроме того, обзорные проверки могут производиться по инициативе организации, например, в связи с подготовкой финансовой отчетности вследствие принятых организацией обязательств по условиям договора, или для соблюдения условий предоставления финансирования.

Цели (см. пункт 15.)

- A8. Настоящий стандарт требует от практикующего специалиста отказаться от вывода о финансовой отчетности, если:
- (a) он выпускает или обязан выпустить заключение по результатам задания, но
 - (b) он не может сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства и заключает, что возможное влияние невыявленных искажений, при их наличии, на финансовую отчетность может быть и существенным, и всеобъемлющим.
- A9. Ситуация, когда практикующий специалист не может получить достаточные надлежащие доказательства в процессе задания по обзорной проверке (далее – ограничение объема обзорной проверки), может возникнуть в результате:
- (a) влияния обстоятельств, которые находятся вне сферы контроля организации;
 - (b) влияния обстоятельств, связанных с характером или сроками работы практикующего специалиста;
 - (c) ограничений, наложенных руководством организации или лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A10. В настоящем стандарте изложены требования и указания для практикующего специалиста на случай, когда ограничение объема обзорной проверки происходит либо до принятия задания, либо в процессе его выполнения.

Определения (см. пункт 16)

Использование терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление»

- A11. Соответствующие обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, различаются в зависимости от юрисдикции и вида организации. Эти различия влияют на порядок применения практикующим специалистом требований настоящего стандарта в отношении руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Следовательно фраза «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление»,

⁷ МСКК 1, пункт 11.

используемая в различных частях настоящего стандарта, призвана обратить внимание практикующего специалиста на тот факт, что в зависимости от среды, в которой осуществляется деятельность организации, могут иметь место разные структуры и формы руководства и управления.

A12. Обязанности по подготовке финансовой информации и финансовой отчетности для внешних пользователей несет либо руководство, либо лица, отвечающие за корпоративное управление. Это зависит от таких факторов, как:

- ресурсы и структура организации;
- соответствующие функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в рамках организации, установленные соответствующим законом или нормативными требованиями, или, если организация не является регулируемой, официально закрепленными договоренностями в части управления или подотчетности организации (например, в соответствии с учредительным договором, уставом или иными документами, на основании которых организация учреждена).

Так, в малых организациях зачастую отсутствует разделение функций руководства и управления. В более крупных организациях руководство часто отвечает за ведение дел, текущую деятельность организации и подготовку соответствующей отчетности, а лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за действиями руководства. В одних юрисдикциях подготовка финансовой отчетности организации входит в обязанности лиц, отвечающих за корпоративное управление, тогда как в других – в обязанности руководства.

Ограниченная уверенность – использование термина «достаточные надлежащие доказательства» (см. пункт 17(f))

A13. Достаточные надлежащие доказательства необходимы практикующему специалисту для получения ограниченной уверенности для подтверждения вывода. В основном доказательства получаются прежде всего в результате выполнения соответствующих процедур в ходе обзорной проверки; в дальнейшем полученные доказательства накапливаются.

Выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом (см. пункт 18.)

A14. Настоящий стандарт не отменяет требований законов и нормативных актов, регулирующих обзорные проверки финансовой отчетности. Если требования таких законов и нормативных актов отличаются от требований настоящего стандарта, выполнение обзорной проверки только в соответствии с законами и нормативными актами не означает автоматического соблюдения требований также и настоящего стандарта.

Этические требования (см. пункт 21)

A15. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которым должны следовать практикующие специалисты, и обеспечивает концептуальные основы для применения таких принципов. К числу основополагающих принципов относятся:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ иллюстрирует, как концептуальные основы должны применяться в конкретных ситуациях. В рамках выполнения положений Кодекса СМСЭБ необходимо выявлять и надлежащим образом рассматривать риски несоблюдения практикующим специалистом соответствующих этических требований.

A16. Применительно к заданию по обзорной проверке финансовой отчетности Кодекс СМСЭБ требует, чтобы практикующий специалист являлся независимой стороной по отношению к организации, финансовая отчетность которой является предметом обзорной проверки. Кодекс СМСЭБ характеризует независимость как независимость мышления и поведения. Независимость практикующего специалиста обеспечивает ему возможность формировать вывод

без чьего-либо влияния, которое в противном случае может дискредитировать сформированный им вывод. Независимость – это фактор, дающий практикующему специалисту дополнительную возможность действовать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм.

Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение

Профессиональный скептицизм (см. пункт 22)

- A17. Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки доказательств в ходе обзорной проверки. Он включает выяснение причин расхождений и изучение противоречивых доказательств, а также критическую оценку ответов на запросы и другой информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Он также включает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных в обстоятельствах, в которых выполнялось задание.
- A18. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:
- доказательство, противоречащее другим полученным доказательствам;
 - информация, ставящая под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые должны использоваться в качестве доказательств;
 - признаки, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях;
 - любые иные обстоятельства, которые могут свидетельствовать о необходимости выполнения дополнительных процедур.
- A19. Применение профессионального скептицизма на протяжении всей обзорной проверки практикующим специалистом необходимо для снижения следующих рисков:
- риск необнаружения необычных обстоятельств;
 - риск чрезмерного обобщения при формировании выводов на основе полученных доказательств;
 - риск использования неверных допущений при определении характера, сроков и объема процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, и оценке их результатов.
- A20. Не ожидается, что практикующий специалист будет игнорировать опыт в отношении честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление, который был получен им в прошлом. Тем не менее мнение практикующего специалиста о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и добросовестными, не избавляет практикующего специалиста от необходимости проявлять профессиональный скептицизм и не позволяет ему ограничиться доказательствами, не соответствующими целям обзорной проверки.

Профессиональное суждение (см. пункт 23)

- A21. Профессиональное суждение необходимо для надлежащего выполнения задания по обзорной проверке. Это обусловлено тем, что интерпретация соответствующих этических требований и требований настоящего стандарта, а также необходимость принятия взвешенных решений в ходе выполнения задания по обзорной проверке предполагают применение к анализу фактов и обстоятельств выполняемого задания соответствующих профессиональных знаний и опыта. В частности, профессиональное суждение требуется в следующих случаях:
- при принятии решения о существенности, а также о характере, сроках и объеме процедур для целей выполнения требований настоящего стандарта и сбора доказательств;
 - при оценке того, снижают ли доказательства, полученные по результатам выполнения процедур, риск, присущий обзорной проверке, до уровня, который является приемлемым в обстоятельствах задания;
 - при анализе суждений руководства в отношении использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
 - при формировании вывода о финансовой отчетности на основе полученных доказательств, включая изучение обоснованности оценок, которые были рассчитаны руководством при подготовке финансовой отчетности.

- A22. Отличительной чертой профессионального суждения, которое ожидается от практикующего специалиста, является то, что его выносит практикующий специалист, чье образование, знания и опыт, в том числе в области использования навыков и методов обеспечения уверенности, дали ему возможность выработать соответствующую компетенцию для подготовки обоснованных суждений. Консультации по сложным или спорным вопросам в процессе выполнения задания как внутри рабочей группы, так и между рабочей группой и другими лицами соответствующего уровня внутри аудиторской организации или за ее пределами, помогают практикующему специалисту в формировании взвешенных и обоснованных суждений.
- A23. Профессиональное суждение по каждому заданию базируется на основе фактов и обстоятельств, о которых практикующему специалисту было известно на протяжении всего задания, включая:
- знания, полученные в результате проведения заданий в отношении финансовой отчетности организации в предыдущих периодах (если применимо);
 - понимание практикующим специалистом деятельности организации и ее окружения, в том числе системы ведения бухгалтерского учета организации, а также понимание того, как используется применимая концепция подготовки финансовой отчетности в той отрасли, в которой организация работает;
 - степень, в какой вынесение руководством суждения требуется для подготовки и представления финансовой отчетности.
- A24. Профессиональное суждение можно оценить на основе того, отражает ли оно квалифицированное применение принципов обеспечения уверенности и ведения бухгалтерского учета, является ли оно обоснованным и не противоречит ли фактам и обстоятельствам, о которых практикующему специалисту было известно вплоть до даты заключения.
- A25. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего задания. Его также необходимо задокументировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Профессиональное суждение не должно использоваться в качестве обоснования для решений, которые не подтверждаются другими фактами и обстоятельствами задания или полученными доказательствами.

Контроль качества на уровне задания (см. пункты 24–25)

- A26. Умения и навыки, обеспечивающие уверенность, включают:
- проявление профессионального скептицизма и профессионального суждения при планировании и выполнении задания, обеспечивающего уверенность, в том числе при получении и оценке доказательств;
 - понимание информационных систем, роли и ограничений системы внутреннего контроля;
 - связь результатов изучения существенности и рисков, присущих обзорной проверке, с характером, сроками и объемом процедур обзорной проверки;
 - применение процедур, целесообразных в рамках задания по обзорной проверке, которые могут включать другие виды процедур в дополнение к запросам и аналитическим процедурам (такие как инспектирование, пересчет, повторное проведение, наблюдение и подтверждение);
 - регулярное ведение документации;
 - применение навыков и методов составления заключений по заданиям, обеспечивающим уверенность.
- A27. В контексте системы контроля качества аудиторской организации рабочие группы отвечают за внедрение процедур контроля качества применительно к заданию и предоставляют аудиторской организации соответствующую информацию с целью обеспечить функционирование той части системы контроля качества, в сферу которой входит контроль за соблюдением независимости.

- A28. Действия руководителя задания и соответствующие сообщения для других членов рабочей группы в контексте принятия руководителем задания ответственности за качество каждого задания по обзорной проверке в целом определяют принципиальное значение качества при выполнении задания по обзорной проверке и важность следующих факторов для достижения высокого качества задания:
- (a) выполнение работ в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и законодательными требованиями;
 - (b) безусловное соблюдение требования политики контроля качества и применимых процедур организации по контролю качества;
 - (c) выпуск обоснованного в сложившихся обстоятельствах заключения по заданию;
 - (d) наличие у членов рабочей группы возможности поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично.
- A29. Если предоставляемая аудиторской организацией или иными сторонами информация не предполагает иного, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:
- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
 - независимости, обеспечиваемой путем постепенного накопления и представления требуемых данных;
 - сохранения отношений с клиентами, обеспечиваемого системами принятия и продолжения отношений с клиентами;
 - соблюдения законодательных и нормативных требований, обеспечиваемого процессом мониторинга.
- В ходе анализа недостатков системы контроля качества аудиторской организации, которые могут повлиять на задание по обзорной проверке, руководитель задания может изучить меры, принятые аудиторской организацией для устранения таких недостатков.
- A30. Недостаток системы контроля качества аудиторской организации не обязательно указывает на то, что задание по обзорной проверке выполнено с нарушением профессиональных стандартов, положений применимого законодательства и нормативных требований или что заключение практикующего специалиста является необоснованным.

Назначение рабочих групп (см. пункт 25(b))

- A31. При рассмотрении компетентности и необходимых возможностей, которыми должны обладать члены всей рабочей группы, руководитель задания может учесть такие критерии, как:
- понимание и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий по обзорным проверкам, приобретенные посредством соответствующей профессиональной подготовки и участия в выполнении заданий;
 - понимание профессиональных стандартов, требований применимого законодательства и нормативных требований;
 - технические знания и опыт, включая знание соответствующих информационных технологий, специализированных областей бухгалтерского учета, а также вопросов обеспечения уверенности;
 - знание отраслей, в которых клиент осуществляет свою деятельность;
 - способность применять профессиональное суждение;
 - понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 25(d)(i))

- A32. МСКК 1 содержит требование о получении аудиторской организацией информации, которую она сочтет необходимой в конкретных обстоятельствах, до принятия задания в отношении нового

клиента, при принятии решения о целесообразности продолжения текущего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания для существующего клиента. Информация, которая помогает руководителю задания установить целесообразность принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения заданий по обзорным проверкам, может включать данные, касающиеся:

- честности основных собственников, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- значимых вопросов, которые возникли в ходе текущего или предыдущего задания по обзорной проверке, и их влияния на продолжение отношений.

A33. Если у руководителя задания есть основания сомневаться в честности руководства и он считает, что это сомнение повлияет на должное выполнение обзорной проверки, он, согласно настоящему стандарту должен отказаться от задания (кроме случаев, когда обязанность принять задание предусмотрена законом или нормативными актами), поскольку в этом случае может возникнуть нежелательная для практикующего специалиста ассоциированность его имени с финансовой отчетностью организации.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 29)

A34. На протяжении всего задания по мере того, как меняются его условия и обстоятельства, практикующим специалистом рассматривается возможность продолжения его выполнения и соблюдение соответствующих этических требований, включая независимость. Выполнение первичных процедур по продолжению задания и оценка соответствующих этических требований (включая независимость) в самом начале задания позволяет практикующему специалисту принимать взвешенные решения и осуществлять требуемые меры до начала выполнения иных значимых действий в рамках задания.

Факторы, влияющие на принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 29)

A35. Задание, обеспечивающее уверенность, может быть принято только если ему в явной форме присущи характеристики⁸, гарантирующие достижение практикующим специалистом целей такого задания.

Разумная цель (см. пункт 29(a)(i))

A36. Наличие разумной цели у задания представляется маловероятным, если, например:

- (a) объем работы практикующего специалиста существенно ограничен;
- (b) практикующий специалист подозревает иницилирующую сторону в том, что она хочет, чтобы ее финансовая отчетность ассоциировалась с его именем, но считает такую ассоциацию нежелательной для себя;
- (c) задание призвано обеспечить соблюдение требований соответствующего закона или нормативного акта, а такой закон или нормативный акт предусматривают аудит финансовой отчетности.

Целесообразность обзорной проверки (см. пункт 29(a)(ii))

A37. Если первоначальное понимание практикующим специалистом обстоятельств задания говорит о нецелесообразности его принятия, практикующий специалист может рассмотреть возможность рекомендовать иной вид задания. В зависимости от обстоятельств практикующий специалист может, например, сформировать вывод, что в том или ином конкретном случае целесообразнее выполнить аудит, а не обзорную проверку. В иных случаях, если обстоятельства задания исключают выполнение задания, обеспечивающего уверенность, практикующий специалист может в зависимости от ситуации рекомендовать выполнить задание по компиляции или задание по оказанию иных услуг в области бухгалтерского учета.

⁸ Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17.

Информация, требуемая для проведения обзорной проверки (см. пункт 29(с))

- A38. Примером ситуации, в которой у практикующего специалиста могут быть основания усомниться в возможности получения или надежности информации, требуемой для проведения обзорной проверки, является ситуация, когда бухгалтерские записи, необходимые для целей выполнения аналитических процедур, предположительно являются в значительной степени неточными или неполными. Это соображение не относится к ситуации, которая иногда возникает при обзорной проверке и состоит в том, чтобы помочь руководству и рекомендовать ему скорректировать бухгалтерские записи, необходимые для завершения работ по подготавливаемой им финансовой отчетности.

Обязательные предварительные условия принятия задания по обзорной проверке (см. пункт 30)

- A39. Настоящий стандарт также требует от практикующего специалиста до принятия задания прояснить определенные вопросы, которые он и руководство организации должны обсудить и согласовать и которые находятся в сфере контроля организации.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности (см. пункт 30(a))

- A40. Условием принятия задания, обеспечивающего уверенность, является применимость критериев⁹, упомянутых в определении задания, обеспечивающего уверенность, и их доступность для предполагаемых пользователей.¹⁰ Для целей настоящего стандарта применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяет критерии, которые практикующий специалист использует для обзорной проверки финансовой отчетности и, если применимо, для достоверного представления финансовой отчетности. Одни концепции подготовки финансовой отчетности представляют собой концепции достоверного представления, другие – концепции соответствия. Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяют форму и содержание финансовой информации, а также перечень отчетов, составляющих полный комплект финансовой отчетности.

Приемлемость применимой концепции подготовки финансовой отчетности

- A41. Отсутствие приемлемой концепции лишает руководство необходимой основы для подготовки финансовой отчетности, а практикующего специалиста – подходящих критериев для ее обзорной проверки.
- A42. Практикующий специалист определяет приемлемость концепции, применявшейся для подготовки финансовой отчетности, исходя из своего понимания круга предполагаемых пользователей финансовой отчетности. Предполагаемые пользователи – это лицо, лица или группы лиц, для которых практикующий специалист подготавливает заключение. Практикующий специалист может установить не весь круг лиц, которые будут знакомиться с его заключением, особенно если этот круг лиц, имеющих доступ к заключению, очень широк.
- A43. Во многих случаях в отсутствие признаков, свидетельствующих об обратном, практикующий специалист может предположить, что применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой (например, концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативными требованиями той или иной юрисдикции для использования при подготовке финансовой отчетности общего назначения некоторых видов организаций).
- A44. Факторы, имеющие значение для определения практикующим специалистом приемлемости концепции, которая должна применяться при подготовке финансовой отчетности, включают:
- характер деятельности организации (например, идет ли речь о коммерческой организации, созданной с целью получения прибыли, организации государственного сектора или некоммерческой организации);
 - цель подготовки финансовой отчетности (например, подготавливается ли она для удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера или же аналогичных потребностей конкретных пользователей);

⁹ Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 34.

¹⁰ Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17(b)(ii).

- характер финансовой отчетности (например, представляет ли собой финансовая отчетность полный комплект или же какой-то отдельный отчет);
- факт того, предписана ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности соответствующим законом или нормативным актом.

- A45. Если концепция, использованная для подготовки финансовой отчетности, является неприемлемой с точки зрения цели финансовой отчетности, но руководство не согласится использовать концепцию, которая, по мнению практикующего специалиста, является приемлемой, практикующий специалист, согласно требованиям настоящего стандарта, обязан отказаться от задания.
- A46. Недостатки применимой концепции подготовки финансовой отчетности, указывающие на ее неприемлемость, могут проявиться после того, как практикующий специалист принял задание по обзорной проверке. В случаях, когда использование такой концепции не предписано законом или нормативным актом, руководство может принять решение использовать иную концепцию, которая является приемлемой. В этом случае практикующий специалист, согласно настоящему стандарту, обязан согласовать с руководством новые условия задания по обзорной проверке, которые будут отражать замену применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты 30(b), 37(e))

- A47. Финансовая отчетность, подлежащая обзорной проверке, представляет собой финансовую отчетность организации, подготовленную ее руководством, надзор за составлением которой осуществляли лица, отвечающие за корпоративное управление. Настоящий стандарт не определяет обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление и не заменяет действие законов и нормативных актов, регламентирующих их обязанности. Вместе с тем задание, выполняемое в соответствии с настоящим стандартом, осуществляется исходя из допущения о том, что руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, подтвердили определенные обязанности, которые являются основополагающими для выполнения задания по обзорной проверке. Проведение обзорной проверки финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от исполнения их обязанностей.
- A48. В рамках исполнения своих обязанностей по подготовке финансовой отчетности руководство обязано формировать профессиональное суждение при расчете оценочных значений, которые являются обоснованными в сложившихся обстоятельствах, а также осуществить выбор и применять надлежащие принципы учетной политики. Упомянутые суждения формируются в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- A49. Учитывая важную роль обязательных предварительных условий для выполнения задания по обзорной проверке финансовой отчетности, практикующий специалист обязан согласно настоящему стандарту до принятия такого задания получить от руководства подтверждение того, что оно понимает свои обязанности. Такое подтверждение руководство может предоставить практикующему специалисту как в устной, так и в письменной форме. Однако в дальнейшем подтверждение, полученное от руководства, закрепляется письменно в условиях задания.
- A50. Если руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не подтверждают или не подтвердят свои обязанности в отношении финансовой отчетности, принятие задания неприемлемо, за исключением случаев, когда принять задание практикующего специалиста обязывают закон или нормативный акт. В случае, когда практикующий специалист обязан принять задание по обзорной проверке, ему может потребоваться разъяснить руководству и, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, что именно означает указанное выше и каковы будут последствия для задания.

Дополнительные соображения на случай, когда формулировки заключения практикующего специалиста установлены законом или нормативным актом (см. пункты 34–35)

- A51. Настоящий стандарт требует от практикующего специалиста не указывать факт соблюдения требований настоящего стандарта, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по обзорной проверке. В законе или нормативном акте могут быть указаны основания, по которым практикующий специалист может отказаться от задания, если это возможно. К таким основаниям относятся следующие:

- практикующий специалист считает, что концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, является неприемлемой;
- предписанный формат или формулировки заключения практикующего специалиста по своей форме или терминологии существенно отличаются от формата или формулировок, требуемых настоящим стандартом.

Согласно настоящему стандарту обзорная проверка, проводимая в таких обстоятельствах, не соответствует его требованиям и практикующий специалист не вправе указывать в своем заключении по результатам выполнения задания факт соблюдения требований настоящего стандарта. Несмотря на то, что практикующий специалист не вправе указывать факт соблюдения настоящего стандарта, он, тем не менее, может в максимально возможном объеме применять его, в том числе и предусмотренные им требования к подготовке отчетности. Во избежание недопонимания практикующий специалист может рассмотреть возможность представить в заключении заявление о том, что обзорная проверка выполнялась без соблюдения требований настоящего стандарта.

Согласование условий задания

Письмо-соглашение об условиях задания или иная форма договора в письменной форме (см. пункт 37)

- A52. В интересах всех сторон – руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, практикующего специалиста – последний обязан направить такое письмо-соглашение до выполнения задания по обзорной проверке, что позволит не допустить какого бы то ни было непонимания в отношении условий задания.

Форма и содержание письма-соглашения об условиях задания

- A53. Форма и содержание каждого письма-соглашения об условиях задания могут различаться для каждого задания. Помимо вопросов, которые должны быть отражены в соответствии с требованиями настоящего стандарта, в письме-соглашении об условиях задания также может быть указано следующее:

- договоренность о привлечении к участию в задании по обзорной проверке других практикующих специалистов и экспертов;
- вопросы, которые необходимо обсудить с предыдущим практикующим специалистом (если он был) в случае, если задание будет выполняться практикующим специалистом впервые;
- тот факт, что задание по обзорной проверке не будет удовлетворять требованиям закона или иной стороны к аудиту;
- ожидание того, что руководство направит практикующему специалисту письменные заявления;
- согласие руководства сообщать практикующему специалисту о фактах, о которых руководству может стать известно в период между датой подготовки практикующим специалистом заключения и датой выпуска финансовой отчетности и которые могут повлиять на финансовую отчетность;
- запрос к руководству с просьбой подтвердить получение письма-соглашения об условиях задания и согласие с изложенными в нем условиями.

Обзорная проверка компонентов группы

- A54. Аудитор финансовой отчетности группы может обратиться к практикующему специалисту с запросом о проведении обзорной проверки финансовой информации того или иного компонента группы. В зависимости от инструкций аудитора группы, обзорная проверка финансовой информации компонента может выполняться в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Аудитор группы также может указать процедуры, которые дополняют работу по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом. Если практикующий специалист, выполняющий обзорную проверку, является аудитором финансовой отчетности компонента, в соответствии с настоящим стандартом обзорная проверка не проводится.

Обязанности руководства, предусмотренные законом или нормативным актом (см. пункт 37(е))

A55. Если в обстоятельствах, в которых выполняется задание, практикующий специалист сформирует вывод об отсутствии необходимости в закреплении отдельных условий задания в письме-соглашении, он все же обязан получить от руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменное подтверждение, предусмотренное настоящим стандартом, в котором они подтверждают и понимают возложенные на них данным стандартом обязанности. При подготовке такого письменного подтверждения могут использоваться формулировки закона или нормативного акта, если определяемые законом или нормативным актом обязанности руководства по сути эквивалентны описанным в настоящем стандарте.

Пример письма-соглашения об условиях задания (см. пункт 37)

A56. Пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке приводится в Приложении 1 к настоящему стандарту.

Повторные задания (см. пункт 38)

A57. Практикующий специалист может принять решение не направлять каждый год новое письмо-соглашение об условиях задания или иной договор в письменной форме. Однако перечисленные ниже факторы могут свидетельствовать о необходимости пересмотреть условия задания по обзорной проверке либо напомнить руководству и, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, о действующих условиях задания:

- любой признак неверного понимания руководством цели и объема обзорной проверки;
- любое пересмотренное или специальное условие задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства организации;
- существенное изменение структуры собственности организации;
- существенное изменение характера или размера деятельности организации;
- изменение в законодательстве или нормативных требованиях, оказывающее влияние на организацию;
- замена применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Принятие изменения в условиях задания по обзорной проверке

Требование об изменении условий задания по обзорной проверке (см. пункт 39)

A58. Требование со стороны организации к практикующему специалисту об изменении условий задания по обзорной проверке может стать результатом:

- изменения в обстоятельствах, ставящего под сомнение необходимость этой услуги;
- неверного понимания характера задания по обзорной проверке (по сравнению с согласованным изначально);
- ограничения объема задания по обзорной проверке либо по инициативе руководства, либо в результате влияния иных обстоятельств.

A59. Изменение в обстоятельствах, влияющее на требования организации, или неверное понимание характера изначально запрошенной услуги могут считаться достаточным основанием для требования об изменении условий задания по обзорной проверке.

A60. Однако требование об изменении не считается обоснованным, если выясняется, что оно касается информации, которая является неточной, неполной или неудовлетворительной по каким-то иным основаниям. Примером может являться ситуация, когда практикующий специалист не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства в отношении существенной статьи финансовой отчетности и руководство обращается к нему с требованием изменить характер задания на задание по оказанию сопутствующих услуг, чтобы не допустить формирования модифицированного вывода практикующего специалиста.

Требование об изменении характера задания (см. пункт 40)

A61. Прежде чем согласиться изменить характер задания с задания по обзорной проверке на другое или на задание по оказанию сопутствующих услуг, практикующему специалисту,

привлеченному для проведения обзорной проверки в соответствии с настоящим стандартом, может потребоваться – в дополнение к вопросам, которые рассматриваются в данном стандарте, – оценить также и все последствия такого изменения с точки зрения закона или условий договора.

А62. Если практикующий специалист сформирует вывод о наличии достаточных оснований для изменения характера задания с задания по обзорной проверке на другое или на задание по оказанию сопутствующих услуг, работа, выполненная в рамках задания по обзорной проверке до даты изменения, может использоваться при дальнейшем выполнении задания, характер которого был изменен, однако последующая работа и заключение, которое будет выпущено, будут учитывать цели именно нового задания. Во избежание неверного понимания пользователями заключение по другому заданию или заданию по оказанию сопутствующих услуг не будет содержать упоминаний:

- (а) о первоначальном задании по обзорной проверке;
- (б) любых процедурах, которые могли выполняться в процессе первоначального задания по обзорной проверке, за исключением случаев, когда характер задания по обзорной проверке был изменен на задание по выполнению согласованных процедур. В этом случае такое упоминание о выполненных процедурах представляет собой стандартную часть заключения.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 42)

А63. При выполнении задания по обзорной проверке информационное взаимодействие практикующего специалиста с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, осуществляется следующим образом:

- (а) практикующий специалист делает запросы руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, в ходе проведения процедур по обзорной проверке;
- (б) взаимодействует с ними иным образом в рамках установления эффективного двустороннего канала связи для анализа возникающих вопросов и развития конструктивных рабочих взаимоотношений.

А64. Сроки информирования варьируются в зависимости от обстоятельств конкретного задания. При принятии решения следует учесть, к примеру, значимость и характер вопроса, а также необходимость принятия мер в связи с этим руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление. Возможно, будет иметь смысл сообщить о значительной трудности, которая возникла в ходе обзорной проверки, как можно скорее, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, смогут помочь практикующему специалисту в решении этого вопроса.

А65. Применимое законодательство или нормативно-правовые акты могут содержать ограничение круга вопросов, о которых практикующий специалист может сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление. Например, в соответствии с законодательством или нормативно-правовыми актами может быть запрещено какое-либо информирование или действия, которые могут помешать расследованию соответствующими органами каких-либо совершенных или предполагаемых неправомερных действий. В некоторых случаях потенциальный конфликт обязательств практикующего специалиста по неразглашению информации и обязательств по информированию может быть весьма сложным. В этом случае практикующему специалисту, возможно, потребуется прибегнуть к услугам юриста.

Информирование о вопросах, касающихся обзорной проверки

А66. Вопросы, о которых практикующему специалисту следует информировать руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление (в зависимости от обстоятельств), могут в соответствии с настоящим стандартом включать:

- объем обязанностей практикующего специалиста в рамках задания по обзорной проверке согласно письму-соглашению об условиях задания или другому письменному соглашению в приемлемой форме;
- значимые результаты, полученные в ходе обзорной проверки, например:

- мнение практикующего специалиста по поводу значимых качественных аспектов практики бухгалтерского учета организации, включая принципы учетной политики, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;
- значимые результаты проведения процедур, включая ситуации, когда практикующий специалист счел необходимым провести дополнительные процедуры согласно настоящему стандарту. Возможно, практикующему специалисту понадобится получить подтверждение у лиц, отвечающих за корпоративное управление, что они имеют такое же понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям;
- вопросы, которые могут привести к модификации вывода практикующего специалиста;
- значительные трудности (если они были), с которыми пришлось столкнуться практикующему специалисту в ходе обзорной проверки: например, отсутствие необходимой информации; неожиданная невозможность получить доказательства, которые практикующий специалист считает необходимыми для обзорной проверки; ограничения, наложенные на практикующего специалиста руководством. В некоторых случаях такие трудности могут вызвать ограничение объема работ и, если руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, не будут приняты соответствующие меры, это может привести к модификации вывода практикующего специалиста, а иногда и к его отказу от задания.

A67. В некоторых организациях за руководство и корпоративное управление могут отвечать разные лица. В этом случае на руководстве организации может лежать обязанность по информированию лиц, отвечающих за корпоративное управление, по вопросам, относящимся к зоне их ответственности. Вместе с тем информирование руководством лиц, отвечающих за корпоративное управление, по вопросам, которые должен сообщать практикующий специалист, не освобождает последнего от обязанности также доводить данные вопросы до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, хотя и способно повлиять на форму и сроки такого информирования со стороны практикующего специалиста.

Информационное взаимодействие с третьими лицами

A68. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом практикующий специалист может быть обязан, например:

- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых он сообщал лицам, отвечающим за корпоративное управление. Например, в некоторых юрисдикциях практикующий специалист обязан сообщать о выявленных искажениях соответствующим органам в тех случаях, когда руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не приняли никаких мер по их устранению;
- предоставлять копии некоторых отчетов, подготовленных для лиц, отвечающих за корпоративное управление, соответствующим регулирующим или финансирующим органам или в некоторых случаях обнародовать их для всеобщего доступа.

A69. Если только предоставление третьим лицам копий письменных сообщений, переданных практикующим специалистом лицам, отвечающим за корпоративное управление, не требуется в соответствии с законодательством или нормативно-правовыми актами, практикующему специалисту может потребоваться получить предварительное согласие руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, на предоставление такой информации.

Выполнение задания

Существенность при обзорной проверке финансовой отчетности (см. пункт 43)

A70. Подход практикующего специалиста к существенности определяется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Ряд концепций подготовки финансовой отчетности рассматривают принцип существенности в контексте подготовки и представления финансовой отчетности. Хотя подход, предусмотренный различными концепциями, может различаться, обычно в них указывается, что:

- искажения, включая упущения, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на

экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности;

- суждения относительно существенности выносятся с учетом конкретных обстоятельств и зависят от размера или характера искажения либо от того и другого;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой отчетности выносятся исходя из общих информационных потребностей пользователей как группы. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно отличаться, не учитывается.

A71. Если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности рассматривается принцип существенности, практикующему специалисту следует опираться на положения соответствующей концепции при определении существенности для проводимой обзорной проверки. Если же нет, то практикующий специалист может использовать вышеуказанные принципы в качестве основы.

A72. Практикующий специалист определяет существенность, полагаясь на свое профессиональное суждение, а также на то, каким образом он понимает потребности предполагаемых пользователей финансовой отчетности. В связи с этим практикующему специалисту обоснованно исходить из того, что пользователи:

- обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желанием изучать информацию в финансовой отчетности с разумной тщательностью;
- понимают, что подготовка, представление и обзорная проверка финансовой отчетности осуществляются с учетом уровня существенности;
- понимают степень неопределенности, связанную с оценкой сумм на основе оценочных значений, суждений и с учетом будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Кроме того, если только задание по обзорной проверке не проводится в отношении финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения потребностей конкретной категории пользователей, влияние искажений на отдельных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно варьироваться, обычно не учитывается.

A73. Суждение практикующего специалиста о том, что является существенным для финансовой отчетности в целом, не зависит от уровня уверенности, полученного практикующим специалистом в качестве основы для формирования вывода о финансовой отчетности.

Пересмотр существенности (см. пункт 44)

A74. В ходе задания может возникнуть необходимость в пересмотре существенности, установленной практикующим специалистом для финансовой отчетности в целом, в связи с:

- изменением обстоятельств в ходе обзорной проверки (например, принятием решения о продаже значительной части бизнеса организации);
- получением новой информации или изменением представления практикующего специалиста о деятельности организации и ее окружении в результате выполнения процедур по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом (например, если в ходе обзорной проверки выяснится, что фактические финансовые результаты, скорее всего, будут значительно отличаться от предполагаемых финансовых результатов на конец года, которые изначально использовались при определении существенности для финансовой отчетности в целом).

Понимание практикующим специалистом деятельности организации и ее окружения (см. пункты 45–46)

A75. Практикующий специалист применяет профессиональное суждение при определении того, насколько подробное понимание деятельности организации и ее окружения он должен иметь для проведения обзорной проверки ее финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом. В первую очередь практикующему специалисту необходимо учитывать, достаточно ли

полученного им понимания для достижения целей, стоящих перед ним при выполнении задания. Понимание, которое получает практикующий специалист, в любом случае является менее точным, чем понимание, имеющееся у руководства организации.

- A76. Получение понимания деятельности организации и ее окружения представляет собой непрерывный, динамический процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего задания по обзорной проверке. Практикующий специалист получает и применяет полученное понимание постоянно в процессе выполнения задания, и это понимание периодически меняется под влиянием изменения условий и обстоятельств. Первоначально проводимые процедуры по принятию решения о начале выполнения или продолжении задания по обзорной проверке основываются на предварительном понимании практикующим специалистом деятельности организации и обстоятельств задания. При продолжающихся отношениях с клиентом его понимание включает знания, полученные в ходе предыдущих заданий, выполненных практикующим специалистом в отношении финансовой отчетности и другой финансовой информации клиента.
- A77. Полученное понимание деятельности организации и ее окружения задает систему критериев, на основе которой практикующий специалист планирует и выполняет задание по обзорной проверке, а также применяет профессиональные суждения в ходе задания. В частности, представление должно быть достаточным для того, чтобы практикующий специалист мог выявить области финансовой отчетности, содержащие, с высокой вероятностью, существенные искажения, и с учетом этого определить подход к разработке и проведению процедур в отношении них.
- A78. При получении представления об организации, ее окружении и применимой концепции подготовки финансовой отчетности практикующий специалист может также рассмотреть следующие вопросы:
- является ли организация компонентом группы или ассоциированной организацией по отношению к другой организации;
 - сложность концепции подготовки финансовой отчетности;
 - обязательства или требования, действующие в отношении организации, по предоставлению финансовой информации, а также то, регулируются ли данные обязательства или требования применимым законодательством или нормативно-правовыми актами или вытекают из добровольных соглашений о предоставлении финансовой информации, закрепленных соответствующими документами в сфере корпоративного управления или ответственности (например, договоры с третьими лицами);
 - наличие положений законодательства или нормативных требований, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законодательство и нормативные требования в области налогообложения и пенсионного обеспечения;
 - развитость структуры руководства и корпоративного управления организации в части, касающейся управления и надзора за бухгалтерскими записями и системами финансовой отчетности, используемыми при подготовке финансовой отчетности. В небольших организациях обычно меньше сотрудников, что может оказывать влияние на то, каким образом осуществляется надзор. К примеру, разделение обязанностей может быть практически неосуществимо в такой организации. Однако в малой организации с руководителем-собственником надзор может быть даже более эффективным, чем в крупной организации. Это помогает компенсировать недостатки, связанные с ограниченной возможностью разделения обязанностей;
 - позиция руководства и контрольная среда в организации, с помощью которой организация снижает риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности и исполнением обязательств по ее подготовке;
 - развитость и сложность систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и соответствующих механизмов контроля, которые организация использует для ведения бухгалтерских записей и связанной с ними информации;

- процедуры, используемые организацией для записи, классификации и обобщения операций, а также сбора информации для включения в финансовую отчетность и соответствующее раскрытие информации;
- виды вопросов, которые привели к необходимости бухгалтерских корректировок в финансовой отчетности организации в прошлые периоды.

Разработка и проведение процедур (см. пункты 47, 55)

- A79. На предполагаемый характер, сроки и объем процедур, которые практикующий специалист считает необходимым провести для получения достаточных надлежащих доказательств и последующего формирования вывода о финансовой отчетности в целом, влияют:
- (a) требования настоящего стандарта;
 - (b) требования, установленные применимым законодательством или нормативно-правовыми актами, включая дополнительные требования в области отчетности согласно применимым законам или нормативно-правовым актам.
- A80. В том случае, если практикующий специалист привлекается для проведения обзорной проверки финансовой отчетности группы организаций, характер, сроки и объем процедур обзорной проверки должны быть определены таким образом, чтобы практикующий специалист мог выполнить цели задания по обзорной проверке, указанные в настоящем стандарте, но применительно к финансовой отчетности группы.
- A81. Требования настоящего стандарта, касающиеся разработки и осуществления запросов и аналитических процедур, а также процедур, проводимых в определенных обстоятельствах, разработаны таким образом, чтобы помочь практикующему специалисту в достижении целей, указанных в настоящем стандарте. Обстоятельства заданий по обзорной проверке могут очень сильно различаться, в связи с чем практикующий специалист может счесть целесообразным или эффективным разработать и выполнить другие процедуры. Например, если в ходе получения представления о деятельности организации практикующему специалисту станет известно о каком-либо значимом договоре, он может счесть необходимым изучить его.
- A82. Тот факт, что практикующий специалист может счесть необходимым проведение других процедур, не отменяет его задачи по получению ограниченной уверенности в отношении финансовой отчетности в целом.

Значительные или необычные операции

- A83. Практикующий специалист может рассмотреть вопрос об изучении бухгалтерских записей организации с целью выявления значительных или необычных операций, на которые необходимо будет обратить особое внимание в ходе обзорной проверки.

Запрос (см. пункты 46–48)

- A84. В рамках обзорной проверки запрос предполагает сбор данных у руководства и других лиц в организации, смотря что практикующий специалист сочтет нужным с учетом обстоятельств задания. Практикующий специалист может запросить также нефинансовые данные (при необходимости). Оценка полученных ответов является неотъемлемой частью процесса запроса.
- A85. В зависимости от обстоятельств задания запрос может в себя также включать сбор сведений:
- о действиях, произошедших на встречах собственников, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или их комитетов, а также других встречах (если такие были), способных повлиять на показатели и раскрываемые данные в финансовой отчетности;
 - сообщениях от регулирующих органов, которые организация получила или ожидает получить;
 - вопросах, возникших в ходе проведения других процедур. В случае, если практикующий специалист запрашивает дополнительные сведения в связи с выявленными несоответствиями, он оценивает обоснованность и последовательность ответов, полученных от руководства, с учетом результатов, полученных в результате других процедур, а также своих знаний и представлений об организации и отрасли, в которой она осуществляет свою деятельность.

- A86. Доказательства, полученные в результате запроса, зачастую являются основным источником информации о намерениях руководства. Однако сведения, подтверждающие намерения руководства, могут быть весьма ограниченными. В подобных случаях анализ выполнения руководством заявленных намерений в прошлом, официально объявленных мотивов выбора конкретного порядка действий и способности руководства его придерживаться может способствовать получению соответствующей информации для подтверждения доказательств, собранных в результате запроса. При оценке ответов руководства крайне важно применение профессионального скептицизма для того, чтобы практикующий специалист мог определить, имеются ли какие-либо вопросы, способные заставить его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.
- A87. Осуществление запросов также помогает практикующему специалисту получить представление или внести коррективы в уже имеющееся представление о деятельности организации и ее окружении с целью выявления областей, в которых, с высокой вероятностью, могут возникнуть существенные искажения в финансовой отчетности.
- Запрос относительно способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт 48(f))
- A88. Зачастую в небольших организациях руководство не осуществляет оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, вместо этого полагаясь на собственное знание бизнеса и предполагаемые перспективы на будущее. В этом случае, возможно, имеет смысл обсудить средне- и долгосрочные перспективы, а также финансирование организации с руководством, включая рассмотрение вопроса о том, не противоречит ли точка зрения руководства представлению о деятельности организации, полученному практикующим специалистом.

Аналитические процедуры (см. пункты 46–47, 49)

- A89. Выполнение аналитических процедур при проведении обзорной проверки финансовой отчетности помогает практикующему специалисту:
- получить представление или внести коррективы в уже имеющееся представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе с целью выявления областей, в которых, с высокой вероятностью, могут возникнуть существенные искажения в финансовой отчетности;
 - выявить несоответствия или отклонения от ожидаемых тенденций, значений или правил составления финансовой отчетности, включая, например, то, насколько ее данные соответствуют ключевым данным, таким как ключевые показатели эффективности;
 - получить доказательства, подтверждающие результаты запросов или других, уже проведенных аналитических процедур;
 - служит дополнительной процедурой в том случае, если практикующему специалисту становится известно о каком-либо вопросе или вопросах, способных заставить его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности. Примером такой дополнительной процедуры является сравнительный анализ показателей ежемесячной выручки и расходов по различным центрам прибыли, филиалам и другим компонентам организации, предоставляющий доказательства относительно финансовой информации, содержащейся в статьях или раскрываемых данных финансовой отчетности.
- A90. Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы начиная от простого сравнения и заканчивая сложным анализом с использованием статистических приемов. Практикующий специалист может, например, использовать аналитические процедуры для оценки финансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности, посредством анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными и сравнения полученных результатов с ожидаемыми значениями для выявления соотношений и статей, которые кажутся необычными или отличаются от ожидаемых тенденций или значений. Практикующий специалист сравнивает суммы в бухгалтерских записях или коэффициенты, рассчитанные на их основе, с ожидаемыми значениями, которые были определены исходя из информации, полученной из соответствующих источников. Примерами источников информации, которые практикующий специалист зачастую использует для определения ожидаемых значений, в зависимости от обстоятельств конкретного задания, могут служить:

- финансовая информация за сопоставимый предыдущий период (периоды) с учетом известных изменений;
- сведения об ожидаемых операционных и финансовых результатах, включая бюджет и прогнозы, а также экстраполяцию данных из промежуточных или годовых отчетов;
- соотношения между элементами финансовой информации за период;
- информация по отрасли, в которой работает организация, включая, например, маржу валовой прибыли или сравнение соотношения выручки организации и ее дебиторской задолженности с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли;
- соотношение между финансовой и соответствующей нефинансовой информацией, например, расходами на заработную плату и количеством работников.

A91. Мнение практикующего специалиста о том, являются ли данные, которые он предполагает использовать для аналитических процедур, приемлемыми для целей таких процедур, формируется на основе понимания практикующим специалистом о деятельности организации и ее окружении и зависит от характера и источника таких данных и обстоятельств, в которых они были получены. Следующие факторы, например, могут быть приняты во внимание:

- источник информации. Например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации;
- сопоставимость имеющейся информации. Например, может понадобиться дополнить или скорректировать общие данные по отрасли таким образом, чтобы они были сопоставимы с данными организации, которая производит и продает специализированную продукцию;
- характер и уместность информации. Например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты организации с ориентиром на ожидаемые результаты или на поставленные цели;
- знания и опыт, которые использовались при подготовке информации, а также соответствующие средства контроля, разработанные для обеспечения полноты, точности и надежности информации. Подобные средства контроля могут, например, включать контроль за подготовкой, проверкой и ведением бюджетной информации.

Процедуры, предназначенные для изучения особых обстоятельств

Недобросовестные действия и несоблюдение законодательства или нормативных требований (см. пункт 52(d))

A92. Согласно настоящему стандарту, если практикующий специалист выявит какие-либо недобросовестные или незаконные действия либо у него возникнет подозрение в их совершении, он должен определить, есть ли у него обязательство сообщить о факте совершения таких действий или о своем подозрении каким-либо лицам за пределами организации. Хотя профессиональный долг практикующего специалиста соблюдать конфиденциальность информации клиентов может препятствовать передаче таких данных, юридические обязанности практикующего специалиста в некоторых случаях имеют приоритет над обязательством по соблюдению конфиденциальности.

События или условия, которые могут поставить под сомнение использование допущения о непрерывности деятельности организации в финансовой отчетности (см. пункт 54)

A93. Перечень факторов, приведенный ниже, содержит примеры событий или условий, которые вместе или в отдельности могут служить основанием для серьезных сомнений в отношении возможности использования организацией допущения о непрерывности деятельности. Данный перечень не является исчерпывающим, и наличие одного или нескольких из этих факторов не всегда означает, что существует неопределенность в отношении того, может ли организация непрерывно продолжать свою деятельность.

Финансовые факторы:

- превышение обязательств (краткосрочных обязательств) над оборотными активами;

- полученные на определенный срок заимствования, срок погашения которых приближается, без реалистичных перспектив продлить договор или погасить заимствование, или чрезмерная зависимость от краткосрочных заимствований для финансирования внеоборотных активов;
- признаки возможного прекращения финансовой поддержки кредиторами;
- отрицательные показатели денежных потоков от операционной деятельности согласно финансовой отчетности за прошлые периоды или прогнозной финансовой отчетности;
- ухудшение ключевых финансовых показателей;
- значительные операционные убытки или значительное снижение стоимости активов, используемых для получения денежных потоков;
- задержка выплаты или прекращение выплаты дивидендов;
- неспособность платить кредиторам в установленные сроки;
- неспособность соблюдать условия заемных соглашений;
- переход от операций, предполагающих оплату в кредит, к операциям с оплатой при получении с поставщиками;
- неспособность привлечь финансирование для разработки новых продуктов или других важных инвестиций.

Операционные факторы:

- намерение руководства ликвидировать организацию или приостановить деятельность;
- потеря ключевых управленческих кадров при отсутствии их замены;
- потеря значительной доли рынка, ключевого клиента (клиентов), франшизы, лицензии или крупного поставщика (поставщиков);
- кадровые сложности;
- недостаточные поставки каких-либо важных материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие факторы:

- несоблюдение требований к капиталу или других нормативных требований;
- незавершенные юридические разбирательства против организации, которые в случае успеха могут привести к возникновению требований, которые она, скорее всего, не в состоянии будет удовлетворить;
- изменения в законодательстве, нормативно-правовых актах или государственной политике, которые, как ожидается, негативно скажутся на организации;
- форс-мажорные обстоятельства, от которых организация либо не застрахована, либо застрахована на меньшую, чем необходимо, сумму.

Степень рисков, связанных с данными событиями или условиями, может быть зачастую снижена за счет других факторов. Например, в случае невозможности организации производить необходимые выплаты в счет погашения задолженности руководство может принять другие меры для поддержания достаточного уровня денежных средств: продать активы, поменять график погашения задолженности по займу или привлечь дополнительный капитал. Точно так же, последствия потери ключевого поставщика могут быть снижены за счет поиска подходящего альтернативного источника поставок.

Отсутствие расхождений между данными финансовой отчетности и бухгалтерскими записями, на основе которых она подготовлена (см. пункт 56)

A94. Практикующий специалист, как правило, получает доказательства относительно того, что суммы, представленные в финансовой отчетности, согласуются или не противоречат суммам соответствующих бухгалтерских записей путем сверки сумм и остатков в финансовой отчетности с данными бухгалтерских записей, включая основной бухгалтерский регистр, или обобщенные данные, или документ, показывающий отсутствие расхождений между суммами

финансовой отчетности и соответствующими бухгалтерскими записями (например, оборотно-сальдовая ведомость).

Выполнение дополнительных процедур (см. пункт 57)

- A95. В соответствии с настоящим стандартом дополнительные процедуры требуются в том случае, если практикующему специалисту становится известно о каком-либо вопросе, заставляющем его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.
- A96. Ответные меры практикующего специалиста в виде дополнительных процедур в случае обнаружения статьи в финансовой отчетности, которая, как есть основания полагать, может быть существенно искажена, варьируются в зависимости от обстоятельств и являются предметом профессионального суждения практикующего специалиста.
- A97. При формировании суждения о характере, сроках и объеме дополнительных процедур, которые требуются для получения доказательств с целью подтверждения того, что либо существенное искажение маловероятно, либо оно действительно есть, практикующий специалист опирается:
- на информацию, полученную на основе оценки результатов уже проведенных процедур;
 - представление практикующего специалиста о деятельности организации и ее окружении с учетом корректировок, внесенных по мере выполнения задания;
 - свою оценку убедительности доказательств, которые необходимы для того, чтобы сформировать вывод относительно вопроса, заставляющего практикующего специалиста предполагать наличие существенных искажений.
- A98. Целью дополнительных процедур является получение достаточных надлежащих доказательств для того, чтобы практикующий специалист мог сформировать вывод по вопросу, который, по его мнению, может вызывать существенные искажения финансовой отчетности. Такими процедурами могут быть:
- дополнительные запросы или аналитические процедуры с более подробным анализом или акцентом на проблемные статьи (то есть суммы или раскрываемые данные по интересующим счетам и операциям согласно финансовой отчетности);
 - другие типы процедур, например, детальная проверка по существу или запрос внешних подтверждений.
- A99. Пример, приведенный ниже, иллюстрирует, как практикующий специалист проводит оценку необходимости выполнения дополнительных процедур и какие действия предпринимает, когда понимает, что провести такие процедуры необходимо.
- В ходе проведения процедур по запросу информации и аналитических процедур в рамках обзорной проверки практикующий специалист выясняет при анализе дебиторской задолженности, что у организации имеется существенная сумма просроченной дебиторской задолженности, по которой отсутствует резерв по проблемной или сомнительной задолженности.
 - Это заставляет практикующего специалиста полагать, что остаток дебиторской задолженности, отраженный в финансовой отчетности, может быть существенно искажен. Практикующий специалист делает запрос руководству на предмет наличия дебиторской задолженности, не подлежащей взысканию, которую необходимо отразить в учете как проблемную.
 - В зависимости от ответа руководства оценка практикующим специалистом данной ситуации может:
 - (a) побудить его сформировать вывод о том, что остаток дебиторской задолженности, скорее всего, не содержит существенных искажений. В этом случае никакие другие процедуры не требуются;
 - (b) дать возможность определить, что данный вопрос вызывает существенные искажения в финансовой отчетности. Никакие дальнейшие процедуры не требуются – практикующему специалисту необходимо будет в заключении сформировать вывод о том, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения;

- (с) побудить практикующего специалиста по-прежнему считать, что остаток дебиторской задолженности существенно искажен, но при отсутствии достаточных надлежащих доказательств, подтверждающих это.

В этом случае практикующему специалисту необходимо будет выполнить дополнительные процедуры, например, запросить у руководства данные о суммах, полученных по этим счетам после даты бухгалтерского баланса, для того чтобы установить наличие дебиторской задолженности, не подлежащей взысканию. Оценка результатов дополнительных процедур может привести к тому, что практикующий специалист сформирует вывод согласно пунктам (а) или (б) выше. Если же нет, то практикующий специалист должен:

- (i) продолжать выполнять дополнительные процедуры, пока ему не удастся сформировать вывод согласно (а) или (б) выше, или,
- (ii) если он не может ни сформировать вывод о том, что данный вопрос, скорее всего, не вызывает существенных искажений в финансовой отчетности в целом, ни установить, что он все-таки является причиной существенных искажений, тогда признать наличие ограничения по объему обзорной проверки и невозможность сделать немодифицированный вывод о финансовой отчетности.

Письменные заявления (см. пункты 61–63)

A100. Письменные заявления являются важным источником доказательств для задания по обзорной проверке. Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или отказывается предоставить их, это должно насторожить практикующего специалиста, поскольку может указывать на наличие одного или ряда значимых вопросов. Кроме того, запрос письменных, а не устных заявлений во многих случаях заставляет руководство более внимательно изучить те или иные вопросы, что позволяет повысить качество заявлений.

A101. Помимо письменных заявлений, предусмотренных настоящим стандартом, практикующий специалист может также счесть необходимым запросить другие письменные заявления в отношении финансовой отчетности. Они могут помочь практикующему специалисту, например, собрать исчерпывающие доказательства в отношении определенных статей или раскрываемых данных в финансовой отчетности в том случае, если он считает наличие таких заявлений важным для формирования либо модифицированного, либо немодифицированного вывода о финансовой отчетности.

A102. В некоторых случаях руководство может включить в письменные заявления оговорку о том, что они сделаны в меру осведомленности руководства в тот момент и отражают его мнение. С точки зрения практикующего специалиста разумно согласиться с этим, если он уверен в том, что заявления сделаны лицами, имеющими соответствующие обязанности и знания в отношении вопросов, рассматриваемых в заявлениях.

Оценка доказательств, полученных в результате проведенных процедур (см. пункты 66–68)

A103. В некоторых случаях практикующий специалист может не получить тех доказательств, которые он изначально рассчитывал получить при разработке процедур по запросу, аналитических процедур или процедур в отношении конкретных обстоятельств. В этом случае практикующий специалист оценивает, что доказательства, полученные в результате процедур, не являются достаточными и надлежащими для того, чтобы сформировать вывод о финансовой отчетности. Практикующий специалист может:

- расширить объем работ;
- выполнить другие процедуры, которые он сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

Если ни то, ни другое невыполнимо с учетом обстоятельств, практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы сформировать вывод, и должен согласно настоящему стандарту определить влияние этого обстоятельства на свое заключение или способность в принципе выполнить задание, например, в том случае, если кто-либо из представителей руководства отсутствует на момент обзорной проверки и не может ответить на запросы практикующего специалиста по значимым вопросам. Как указано в пункте 57, подобная

ситуация может возникнуть и в том случае, если практикующему специалисту не станет известно о каком-либо вопросе или вопросах, которые заставят его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.

Ограничение объема обзорной проверки

- A104. Невозможность выполнить конкретную процедуру не является ограничением объема обзорной проверки, если практикующий специалист может получить достаточные надлежащие доказательства путем выполнения других процедур.
- A105. Ограничения по объему обзорной проверки, установленные руководством, могут иметь другие последствия для обзорной проверки, включая влияние на оценку практикующим специалистом областей финансовой отчетности, в которых, с высокой вероятностью, могут быть существенные искажения, а также принятие решения о продолжении выполнения задания.

Формирование практикующим специалистом вывода о финансовой отчетности

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 69(a))

- A106. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности имеет важное значение, поскольку информирует пользователей финансовой отчетности о концепции, на основе которой финансовая отчетность подготовлена. Если финансовая отчетность является финансовой отчетностью специального назначения, она может быть подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, информация о которой доступна только стороне, привлекающей практикующего специалиста, и практикующему специалисту. Описание такой концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения важно, поскольку финансовая отчетность специального назначения может не быть предназначена для использования в каких-либо иных целях, кроме специально для нее установленных.
- A107. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, содержащее нечеткие формулировки, оговорки или ограничения (например, «финансовая отчетность в значительной степени подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»), не является подходящим описанием концепции, поскольку может вводить в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Раскрытие информации о влиянии существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в финансовой отчетности (см. пункты 69(b)(vi), 71)

- A108. Практикующий специалист согласно настоящему стандарту обязан оценивать, является ли раскрытие информации в финансовой отчетности адекватным для того, чтобы предполагаемые пользователи могли понять влияние существенных операций и событий на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации.
- A109. Применительно к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, руководству может потребоваться включить в финансовую отчетность дополнительное раскрытие информации, помимо того, которое прямо предусмотрено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или в редких случаях даже отклониться от требований, предусмотренных концепцией, чтобы обеспечить достоверное представление данных в финансовой отчетности.

Особенности при использовании концепции соответствия

- A110. В чрезвычайно редких случаях практикующий специалист может признать финансовую отчетность, подготовленную с использованием концепции соответствия, вводящей в заблуждение, если практикующий специалист на момент принятия задания, согласно настоящему стандарту, установил, что данная концепция является приемлемой.

Качественные аспекты практики бухгалтерского учета организации (см. пункт 70(b))

- A111. При рассмотрении качественных аспектов практики бухгалтерского учета организации практикующему специалисту может стать известно о возможной предвзятости суждений руководства. Практикующий специалист может сформировать вывод, что совокупное влияние отсутствия нейтральности и очевидных неисправленных искажений может повлечь существенные искажения в финансовой отчетности в целом. Признаки отсутствия

нейтральности, способные повлиять на оценку практикующим специалистом возможных существенных искажений в финансовой отчетности в целом, таковы:

- избирательная корректировка очевидных искажений, доведенных до сведения руководства в ходе обзорной проверки (например, исправление искажений, повышающих отражаемые показатели прибыли, и неисправление искажений, их понижающих);
- возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений.

A112. Признаки возможной предвзятости руководства сами по себе необязательно свидетельствуют о наличии искажений для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных оценочных значений. Однако они могут влиять на оценку практикующим специалистом того, содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения.

Форма вывода (см. пункт 74)

Описание информации, представленной в финансовой отчетности

A113. Применительно к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, в выводе практикующего специалиста используется формулировка, что его внимание не привлекли никакие вопросы, которые могли бы заставить его предполагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или не дает правдивое и достоверное представление) ... в соответствии с [применимая концепция достоверного представления]. В случае многих концепций общего назначения финансовая отчетность, например, должна достоверно отражать финансовое положение организации (или давать правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации) по состоянию на конец периода, а также финансовые результаты организации и движение денежных средств (или давать правдивое и достоверное представление о финансовых результатах и движении денежных средств) за период.

Формулировка «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление»

A114. То, какая именно из двух формулировок - «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» - используется в конкретной юрисдикции, зависит от законодательства или нормативно-правовых актов, регулирующих обзорные проверки финансовой отчетности в соответствующей юрисдикции, или принятой в этой юрисдикции практики. В том случае, когда законодательством или нормативно-правовыми актами предписывается использование других формулировок, это не оказывает влияния на требование настоящего стандарта, согласно которому практикующий специалист должен оценить достоверное представление финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.

Невозможность сформировать вывод в связи с установлением руководством организации ограничения по объему обзорной проверки после принятия задания (см. пункты 15, 82)

A115. Целесообразность отказа от задания зависит от степени завершенности задания на момент установления руководством ограничения по объему обзорной проверки. Если практикующий специалист выполнил значительную часть задания, он может принять решение о выполнении его в том объеме, в котором возможно, отказе от вывода и разъяснении ограничения объема обзорной проверки в пункте заключения, описывающем основание для отказа от вывода.

A116. В некоторых случаях отказ от задания невозможен, поскольку практикующий специалист обязан в соответствии с законодательством или нормативно-правовыми актами продолжать его выполнение. Например, так происходит в том случае, если практикующий специалист назначен для проведения обзорной проверки финансовой отчетности организации государственного сектора. Кроме того, такое возможно в тех юрисдикциях, где практикующий специалист назначается для проведения обзорной проверки финансовой отчетности за определенный период или назначается на определенный период, и ему запрещено отказываться от задания до окончания обзорной проверки такой финансовой отчетности или до конца такого периода соответственно. Практикующий специалист может также рассмотреть вопрос о включении раздела «Прочие сведения» в заключение, разъяснив, почему он не может отказаться от задания.

Информирование регулирующих органов или собственников организации

A117. В том случае, если практикующий специалист сформирует вывод о необходимости отказа от задания ввиду ограничения объема обзорной проверки, могут существовать профессиональные, законодательные или нормативные требования, согласно которым он обязан проинформировать о вопросах, касающихся его отказа от задания, регулирующие органы или собственников организации.

Заключение практикующего специалиста (см. пункты 86–92)

A118. Письменное заключение включает заключения, подготовленные в бумажном виде, а также заключения на электронном носителе.

Элементы заключения практикующего специалиста (см. пункт 86)

A119. Заголовок, свидетельствующий о том, что заключение подготовлено независимым практикующим специалистом, например, «Заключение независимого практикующего специалиста по обзорной проверке», подтверждает, что практикующий специалист выполнил все соответствующие этические требования, касающиеся независимости, и проводит различие между заключением, подготовленным независимым практикующим специалистом, и заключениями других специалистов.

A120. Законодательство и нормативно-правовые акты могут предписывать, кому должно быть адресовано заключение практикующего специалиста в конкретной юрисдикции. Как правило, получателями заключения практикующего специалиста являются те, для кого оно готовилось, чаще всего это либо акционеры (участники), либо лица, отвечающие за корпоративное управление, организации, в отношении финансовой отчетности которой проводится обзорная проверка.

A121. В том случае, если практикующему специалисту известно, что финансовая отчетность, обзорную проверку которой он провел, будет включена в документ, содержащий также другую информацию, например, финансовый отчет, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о том, чтобы, если позволяет форма представления документа, указать номера страниц, на которых располагается финансовая отчетность, которую он проверил. Это поможет пользователям понять, к какой финансовой отчетности относится заключение практикующего специалиста.

Ответственность руководства за финансовую отчетность (см. пункт 86(d))

A122. Требование настоящего стандарта относительно того, что практикующий специалист должен заручиться согласием руководства, что оно осознает и подтверждает свои обязанности как в отношении подготовки финансовой отчетности, так и в отношении задания по обзорной проверке, является фундаментальным для проведения обзорной проверки и подготовки заключения по ней. Описание обязанностей руководства в заключении практикующего специалиста дает пользователям заключения представление об обязанностях руководства, касающихся выполняемой обзорной проверки.

A123. В заключении практикующего специалиста не обязательно должен быть указан именно термин «руководство», вместо него может быть использован другой термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях, например, корректно будет использовать термин «лица, отвечающие за корпоративное управление».

A124. В некоторых случаях может быть уместно добавить в описание обязанностей руководства, согласно настоящему стандарту, дополнительные обязанности, связанные с подготовкой финансовой отчетности в конкретной юрисдикции или с учетом специфики данного типа организаций.

A125. В некоторых юрисдикциях может быть законодательством или нормативно-правовыми актами прямо предусмотрена обязанность руководства по обеспечению качества бухгалтерских регистров и счетов или системы бухгалтерского учета. Поскольку бухгалтерские регистры, счета и системы являются неотъемлемой частью системы внутреннего контроля организации, в настоящем стандарте описание таких обязанностей не приводится.

Ответственность практикующего специалиста (см. пункт 86(f))

A126. В заключении практикующего специалиста говорится, что обязанностью практикующего специалиста является формирование вывода о финансовой отчетности на базе проведенной обзорной проверки, то есть проводится разграничение между обязанностями практикующего специалиста и обязанностями руководства, связанными с подготовкой финансовой отчетности.

Ссылка на стандарты (см. пункт 86(f))

A127. Ссылка на стандарты, которыми практикующий специалист руководствовался при проведении обзорной проверки, сообщает пользователям заключения практикующего специалиста, что обзорная проверка проведена в соответствии с официально принятыми стандартами.

Сообщение информации о характере обзорной проверки финансовой отчетности (см. пункт 86(g))

A128. Описание характера задания по обзорной проверке в заключении практикующего специалиста дает представление об объеме и ограничениях проверки, проведенной в интересах пользователей заключения. В частности, в этом описании, во избежание сомнений, указывается, что обзорная проверка не является аудитом и практикующий специалист, следовательно, не выражает аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности организации.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности и ее возможного влияния на заключение практикующего специалиста (см. пункт 86(i)(ii))

A129. Указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в заключении практикующего специалиста направлено на то, чтобы дать пользователям заключения представление о контексте, в котором формировался вывод о финансовой отчетности. Оно не предназначено для того, чтобы каким-либо образом ограничить оценку, проводимую в соответствии с пунктом 30(a). Применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяется при помощи следующих формулировок:

«... в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»
или

«... в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета в юрисдикции X...»

A130. В том случае, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности включает как стандарты финансовой отчетности, так и законодательные или нормативные требования, используется формулировка «... в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательных актов о компаниях юрисдикции X».

Пункт «Основание для модификации» в случае подготовки модифицированного вывода (см. пункт 85(h)(ii))

A131. Отрицательный вывод или отказ от вывода в отношении какого-то конкретного вопроса, описанного в пункте «Основание для модификации», не является основанием для исключения описания других выявленных вопросов, которые при других обстоятельствах привели бы к модификации вывода практикующего специалиста. Раскрытие информации о таких вопросах, о которых могло стать известно практикующему специалисту, может иметь важное значение для пользователей финансовой отчетности.

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 86(l))

A132. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени организации, которую он представляет, либо от его собственного имени, либо и от имени организации, и от него самого, в зависимости от того, как принято в конкретной юрисдикции. Помимо подписи, в некоторых юрисдикциях от практикующего специалиста требуется также включить в заключение заявление о своей профессиональной квалификации или о его признании соответствующими лицензионными органами юрисдикции.

Предупреждение пользователей о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения (см. пункт 88)

A133. Финансовая отчетность специального назначения может использоваться не для тех целей, для которых она изначально предназначалась. Например, регулирующие органы могут потребовать

от тех или иных организаций разместить финансовую отчетность специального назначения в открытом доступе. Во избежание недоразумений важно, чтобы практикующий специалист предупредил пользователей заключения о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и поэтому может быть непригодна для использования в иных целях.

Ограничения на распространение или использование

A134. Помимо упомянутого выше предупреждения, которое практикующий специалист должен, согласно настоящему стандарту, включить в заключение, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, практикующий специалист может также рассмотреть вопрос о необходимости указания в заключении о том, что оно предназначено исключительно для определенной категории пользователей. В зависимости от действующего законодательства или нормативно-правовых актов соответствующей юрисдикции для этих целей может быть введено ограничение на распространение или использование заключения практикующего специалиста. В данном случае в пункт, содержащий предупреждение по поводу использования концепции специального назначения, может быть также добавлен этот вопрос, а заголовок соответствующим образом изменен.

Обязанности по предоставлению других отчетов (см. пункт 91)

A135. В некоторых юрисдикциях у практикующего специалиста могут быть дополнительные обязанности по предоставлению отчетов по вопросам, не относящимся к его основной обязанности согласно настоящему стандарту. Например, практикующего специалиста могут попросить предоставить отчеты по определенным вопросам, если он обратил на них внимание в ходе обзорной проверки финансовой отчетности. Или от практикующего специалиста может потребоваться предоставить отчет по дополнительным обозначенным процедурам или сформулировать вывод по каким-либо вопросам, например, по качеству бухгалтерских регистров и счетов. Стандарты, регулирующие обзорные проверки финансовой отчетности в конкретной юрисдикции, могут содержать указания относительно таких дополнительных обязанностей практикующего специалиста по подготовке отчетных материалов.

A136. В некоторых случаях применимое законодательство или нормативно-правовые акты могут требовать или разрешать практикующему специалисту отчитываться о таких других обязанностях в рамках заключения о финансовой отчетности. В иных случаях практикующий специалист будет обязан или ему будет решено отчитываться о них в отдельном заключении.

A137. Прочие обязанности по предоставлению заключений и отчетов описываются в отдельном разделе заключения практикующего специалиста, чтобы четко разграничить их и обязанность практикующего специалиста по подготовке заключения в отношении финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом. При необходимости данный раздел может включать подзаголовки или подзаголовки, описывающие содержание такого пункта или пунктов о дополнительных обязанностях по подготовке отчетных материалов. В некоторых юрисдикциях дополнительные обязанности могут быть описаны в отдельном заключении, а не в заключении практикующего специалиста, подготовленном по результатам обзорной проверки финансовой отчетности.

Дата заключения практикующего специалиста (см. пункты 86(k), 92)

A138. Дата заключения практикующего специалиста указывает пользователям заключения на то, что практикующий специалист учел влияние событий и операций, произошедших до этой даты, о которых ему стало известно.

A139. Заключение практикующего специалиста предоставляется в отношении финансовой отчетности, за подготовку которой отвечает руководство. Практикующий специалист не может предоставить заключение о том, что достаточные надлежащие доказательства были получены, пока не убедится в том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая примечания к ним, готовы и руководство принимает на себя ответственность за них.

A140. В некоторых юрисдикциях законом или нормативно-правовыми актами устанавливаются отдельные лица или органы организации (например, члены совета директоров), на которых возлагается обязанность официально заявлять о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая примечания к ним, подготовлены, а также определяется порядок утверждения финансовой отчетности. В этих случаях практикующий специалист собирает

доказательства такого утверждения до того, как определить дату заключения о финансовой отчетности. При этом в других юрисдикциях процесс утверждения не регламентируется законами или нормативными актами. Тогда для того, чтобы определить круг лиц или органы, имеющие полномочия заключать, что все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, включая примечания к ним, подготовлены, выявляются процедуры, которые с точки зрения руководства и органов корпоративного управления организация использует при подготовке и финализации своей финансовой отчетности. В некоторых случаях законом или нормативно-правовыми актами устанавливается определенный момент в процессе подготовки финансовой отчетности, на который обзорная проверка должна быть завершена.

- A141. В некоторых юрисдикциях до того, как финансовая отчетность может быть официально опубликована, необходимо финальное одобрение финансовой отчетности акционерами. В таких юрисдикциях, однако, финальное одобрение акционеров не требуется для того, чтобы практикующий специалист мог предоставить заключение о финансовой отчетности. Датой утверждения финансовой отчетности для целей настоящего стандарта считается самая ранняя дата, на которую лица, имеющие официально признанные полномочия, установили, что все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, включая примечания к ним, были подготовлены, и подтвердили, что принимают на себя ответственность за них.

Требования к заключению практикующего специалиста, предписанные законодательством или нормативно-правовыми актами (см. пункты 34–35, 86)

- A142. Последовательная подготовка заключения практикующего специалиста по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом повышает общий уровень доверия к организациям на рынке, помогая сразу выделить те обзорные проверки финансовой отчетности, которые проводились в соответствии с принятыми во всем мире стандартами. Заключение практикующего специалиста может ссылаться на настоящий стандарт только в том случае, если различия между законодательными и нормативными требованиями и настоящим стандартом касаются только формы и конкретных формулировок заключения, и заключение как минимум соответствует требованиям, описанным в пункте 86 настоящего стандарта. В таких случаях практикующий специалист считается выполнившим требования настоящего стандарта, даже если форма и формулировки, используемые при подготовке заключения практикующего специалиста, предписаны законодательными или нормативными требованиями, касающимися подготовки заключений. В том случае, если требования конкретной юрисдикции не противоречат положениям настоящего стандарта, использование формы и формулировок, предусмотренных настоящим стандартом, помогает пользователям заключения практикующего специалиста скорее идентифицировать его как заключение по итогам обзорной проверки финансовой отчетности, проведенной в соответствии с настоящим стандартом. Случаи, когда законодательством или нормативно-правовыми актами предписаны форма и формулировки заключения практикующего специалиста, значительно отличающиеся от требований настоящего стандарта, описаны в положениях настоящего стандарта, регулирующих принятие задания по обзорной проверке и продолжение взаимоотношений с клиентом.

Заключение практикующего специалиста, подготовленное по итогам обзорной проверки, проведенной в соответствии как с применимыми стандартами соответствующей юрисдикции, так и с настоящим стандартом (см. пункт 86(f))

- A143. В том случае, если, помимо соблюдения требований настоящего стандарта, практикующий специалист также соблюдает требования применимых национальных стандартов, заключение может относиться к обзорной проверке, проведенной и в соответствии с настоящим стандартом, и в соответствии с применимыми национальными стандартами, регулирующими задания по обзорной проверке финансовой отчетности. Однако ссылка одновременно на настоящий стандарт и применимые национальные стандарты недопустима, если есть конфликт между требованиями настоящего стандарта и требованиями применимых национальных стандартов, который может привести к тому, что практикующим специалистом будет сформирован другой вывод или не включен раздел «Важные обстоятельства», как того в данных обстоятельствах требовал бы настоящий стандарт. В этом случае заключение практикующего специалиста может ссылаться только на применимые стандарты (либо настоящий стандарт, либо применимые национальные стандарты), в соответствии с которыми оно было подготовлено.

Примеры заключений по обзорной проверке (см. пункт 86)

A144. В Приложении 2 содержатся примеры заключений практикующего специалиста по обзорной проверке финансовой отчетности, подготовленные с учетом требований настоящего стандарта.

Документация

Своевременность подготовки документации по проверке (см. пункт 93)

A145. МСКК 1 требует от организации, проводящей обзорную проверку, установить сроки, в течение которых должно быть завершено формирование окончательных файлов по заданию, чтобы обеспечить своевременность выполнения данной задачи.

Приложение 1

(См. пункт А56)

Пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов

Ниже приведен пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке финансовой отчетности общего назначения (подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)), составленного в соответствии с требованиями и указаниями настоящего стандарта. Настоящее письмо-соглашение не является официально принятой формой и может быть использовано лишь как руководство в связи с положениями настоящего стандарта. В него следует внести изменения с учетом требований и обстоятельств конкретного задания. Данное письмо предназначено лишь для обзорных проверок финансовой отчетности за один отчетный период и должно быть соответствующим образом адаптировано, чтобы его можно было использовать для повторных обзорных проверок. Возможно, потребуется прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, насколько это или какое-либо другое письмо вам подходит.

Внимание соответствующего представителя руководства организации ABC или лиц, отвечающих ее за корпоративное управление¹

[Цель и объем обзорной проверки]

Вы² обратились к нам с запросом о проведении обзорной проверки финансовой отчетности общего назначения организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации. Настоящим мы подтверждаем свое согласие выполнить вышеуказанную проверку, а также подтверждаем, что понимаем характер и содержание задания.

Обзорная проверка будет проводиться с целью формирования вывода о финансовой отчетности. Если вывод будет немодифицированным, он будет иметь следующий вид: «По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что настоящая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение (или не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении) организации ABC по состоянию на [дата] и финансовые результаты и движение денежных средств (или о финансовых результатах и движении денежных средств) за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)».

[Обязанности практикующего специалиста]

Мы проведем обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Мы выполним процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценим полученные доказательства. Мы также выполним дополнительные процедуры, если нам станет известно о каких-либо

¹ Получатели и ссылки на соответствующих лиц в письме-соглашении должны указываться с учетом обстоятельств конкретного задания и норм той или иной юрисдикции. Очень важно ссылаться в письме на надлежащих лиц (см. пункт 36 настоящего стандарта).

² В настоящем письме используются ссылки на «вас», «нас», «руководство», «лиц, отвечающих за корпоративное управление» и «практикующего специалиста», которые могут быть при необходимости изменены.

вопросах, дающих нам основания полагать, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения. Данные процедуры направлены на то, чтобы помочь нам сформировать вывод о финансовой отчетности в соответствии с данным стандартом. Выбранные процедуры будут зависеть от того, что мы сочтем необходимым сделать, основываясь на нашем профессиональном суждении, с учетом имеющегося у нас понимания деятельности организации ABC и ее окружения, а также нашего понимания Международных стандартов финансовой отчетности и специфики их применения в конкретной отрасли.

Обзорная проверка не является аудитом финансовой отчетности, а потому:

- (a) риск того, что существующие в проверяемой финансовой отчетности существенные искажения не будут обнаружены в ходе обзорной проверки, следовательно, выше, чем при проведении аудита, даже если обзорная проверка проведена надлежащим образом в соответствии с данным стандартом;
- (b) при формировании вывода по результатам обзорной проверки финансовой отчетности наше заключение по ней будет содержать положение о том, что мы отказываемся от выражения аудиторского мнения о финансовой отчетности.

[Обязанности руководства и указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (для целей настоящего примера предполагается, что практикующий специалист определил, что законодательство или нормативно-правовые акты не содержат надлежащего описания обязанностей, а потому используется описание, представленное в пункте 30(b) настоящего стандарта).]

Настоящая обзорная проверка проводится исходя из того, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление]³ осознают и подтверждают, что на них лежит ответственность:

- (a) за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;⁴
- (b) систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (c) предоставление нам:
 - (i) доступа ко всей информации, которая, как руководству известно, имеет важное значение для подготовки и достоверного представления финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, исходная документация и прочие материалы;
 - (ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у руководства для целей обзорной проверки;
 - (iii) возможности беспрепятственно обращаться к лицам в организации, от которых нам требуется получить доказательства.

В рамках обзорной проверки мы запросим у [руководства или, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление] письменное подтверждение заявлений, сделанных в связи с обзорной проверкой.

Мы надеемся на полноценное сотрудничество со стороны ваших сотрудников во время проведения обзорной проверки.

[Прочая значимая информация]

[Укажите прочую необходимую информацию, включая информацию о стоимости услуг, порядке выставления счетов и прочих специальных условиях, если применимо.]

[Составление заключения]

[Укажите ссылку на предполагаемую форму и содержание заключения практикующего специалиста.]

В форму и содержание заключения могут быть внесены изменения с учетом фактов и обстоятельств, обнаруженных в процессе выполнения работ.

³ Используйте терминологию, приемлемую с учетом обстоятельств.

⁴ Или, если применимо, «по подготовке финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенный экземпляр настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями проведения обзорной проверки финансовой отчетности, включая наши обязанности в связи с ней.

XYZ & Co.

Подтверждено и согласовано от имени организации ABC

(подпись)

.....

[Имя и должность]

[Дата]

Приложение 2

(См. пункт A144)

Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам

Заключения практикующего специалиста по обзорным проверкам финансовой отчетности общего назначения

Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам, содержащих немодифицированные выводы

- Пример 1. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, разработанной для целей удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера (например, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций).

Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам, содержащих модифицированные выводы

- Пример 2. Заключение практикующего специалиста, содержащее вывод с оговоркой по причине явного существенного искажения финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с использованием концепции соответствия, разработанной для целей удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции соответствия.)
- Пример 3. Заключение практикующего специалиста, содержащее вывод с оговоркой по причине невозможности получить достаточные надлежащие доказательства. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)
- Пример 4. Заключение практикующего специалиста, содержащее отрицательный вывод по причине существенного искажения финансовой отчетности. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)
- Пример 5. Заключение практикующего специалиста, содержащее отказ от вывода по причине невозможности получить достаточные надлежащие доказательства по многим элементам финансовой отчетности, что сделало невозможным завершение обзорной проверки. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)

Заключения практикующего специалиста по обзорным проверкам финансовой отчетности специального назначения

- Пример 6. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности (для целей настоящего примера – концепция соответствия).
- Пример 7. Заключение практикующего специалиста об отчете, подготовленном в соответствии с кассовым методом учета (для целей настоящего примера – концепция достоверного представления).

Пример 1.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности.
- Финансовая отчетность общего назначения подготовлена руководством организации в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов и заключений, предусмотренных местным законодательством.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность²

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

Вывод

¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

² Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций, и за...».

По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и финансовые результаты *и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату* (или не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату), в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 2.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности, предусмотренная законом или нормативным актом.
- Финансовая отчетность общего назначения подготовлена руководством организации в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности (законом XYZ) юрисдикции X (то есть концепцией подготовки финансовой отчетности (включая закон или нормативный акт), разработанной для целей удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера, но не являющейся концепцией достоверного представления).
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- По результатам проведенной обзорной проверки установлен факт искажения данных по запасам. Данное искажение является существенным, но не всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов и заключений, предусмотренных местным законодательством.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁴

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность⁵

Руководство несет ответственность за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с законом XYZ юрисдикции X и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита.

⁴ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

⁵ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

Основание для вывода с оговоркой

Запасы организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме xxx. Руководство не учитывало запасы по наименьшей из фактической себестоимости и чистой стоимости возможной продажи, а учитывало их только по фактической себестоимости, что является отклонением от требований концепции подготовки финансовой отчетности (закона XYZ) юрисдикции X. По результатам проверки бухгалтерских записей организации было установлено, что, если бы руководство учитывало запасы по наименьшей из фактической себестоимости и чистой стоимости возможной продажи, для корректировки запасов до чистой стоимости их возможной продажи потребовалось бы провести списание в размере xxx. Таким образом, увеличение себестоимости реализации составило бы xxx, снижение сумм налога на прибыль и показателей чистой прибыли и акционерного капитала – xxx, xxx и xxx соответственно.

Вывод с оговоркой

По результатам обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность организации ABC не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями концепции подготовки финансовой отчетности (закона XYZ) юрисдикции X.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 3.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленного руководством организации в соответствии с [концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для целей достоверного представления, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности].
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Практикующему специалисту не удалось получить достаточные надлежащие доказательства в отношении инвестиции в зарубежную аффилированную организацию. Возможное влияние неспособности практикующего специалиста получить достаточные надлежащие доказательства считается существенным, но не всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность⁶

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности]⁷ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

⁶ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁷ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности], и за...».

Основание для формирования вывода с оговоркой

Инвестиция организации ABC в организацию XYZ, зарубежное ассоциированное предприятие, приобретенное в течение года и отраженное в учете по методу долевого участия, отражена в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx, а доля организации ABC в чистой прибыли организации XYZ в размере xxx отражена в составе прибыли организации ABC за год, закончившийся на указанную дату. Нам не был предоставлен доступ к соответствующей финансовой информации организации XYZ о балансовой стоимости инвестиции организации ABC в организацию XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доле организации ABC в чистой прибыли организации XYZ за год. В связи с указанным обстоятельством нам не удалось выполнить процедуры, которые мы считали необходимыми.

Вывод с оговоркой

В результате обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или *не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату*), в соответствии с [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности].

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 4.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка консолидированной финансовой отчетности общего назначения, подготовленной руководством материнской организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Финансовая отчетность существенно искажена по причине не включения в консолидированную финансовую отчетность финансовой отчетности дочерней организации. Данное существенное искажение является всеобъемлющим для финансовой отчетности. Влияние искажения на финансовую отчетность не было установлено, поскольку сделать это не представилось возможным.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Заключение о консолидированной финансовой отчетности⁸

Мы провели обзорную проверку прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации ABC, состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и консолидированных отчетов о совокупном доходе, отчетов об изменениях в капитале и отчетов о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность⁹

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹⁰ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о консолидированной финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

⁸ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

⁹ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

¹⁰ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

Основание для выражения отрицательного вывода

Как поясняется в Примечании X, организация не консолидировала финансовую отчетность дочерней организации, организации XYZ, приобретенной в 20X1 году, поскольку организации еще не удалось уточнить данные о справедливой стоимости некоторых существенных активов и обязательств данной дочерней организации на дату приобретения. Следовательно, данная инвестиция учитывалась по фактической стоимости. Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, дочерняя организация должна была быть консолидирована, поскольку находится под контролем организации. Если бы финансовая отчетность организации XYZ была консолидирована, произошло бы существенное изменение многих элементов прилагаемой финансовой отчетности.

Отрицательный вывод

По результатам обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы имеем основания полагать, что консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно финансовое положение организации ABC и ее дочерних организаций по состоянию на 31 декабря 20X1 года и их финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC и ее дочерних организаций по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также их финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату), в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 5.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленного руководством организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Практикующему специалисту не удалось сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства в отношении многих элементов финансовой отчетности, поэтому он полагает, что влияние на финансовую отчетность является существенным и всеобъемлющим. В частности, практикующему специалисту не удалось получить доказательства в отношении физических запасов организации и сумм дебиторской задолженности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹¹

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹² и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. По причине влияния факта, описанного (или фактов, описанных) в пункте «Основание для отказа от вывода», нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности.

Основание для отказа от вывода

Руководство не провело инвентаризацию имевшихся запасов по состоянию на конец года. Нам не удалось выполнить процедуры, которые мы считали необходимыми для подтверждения количества запасов, имевшихся у организации ABC на 31 декабря 20X1 года и отраженных в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx.

Кроме того, внедрение в сентябре 20X1 года новой автоматизированной системы учета дебиторской задолженности привело к возникновению многочисленных ошибок в отраженных суммах дебиторской задолженности и количестве запасов. На дату подготовки нами заключения руководство все еще занималось устранением недостатков в вышеуказанной системе и исправлением ошибок. В связи с вышеизложенным мы не смогли удостовериться в необходимости внесения корректировок в отношении отраженных или неотраженных запасов и сумм дебиторской задолженности, а также элементов, составляющих отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях собственного капитала и отчет о движении денежных средств.

¹¹ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

¹² Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

Отказ от вывода

По причине существенности фактов, описанных в разделе «Основание для отказа от вывода», нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о прилагаемой финансовой отчетности. Следовательно, мы отказываемся от вывода о данной финансовой отчетности.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 6.

Обстоятельства следующие:

- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности (то есть концепцией специального назначения), с целью выполнить условия договора. У руководства нет возможности выбрать ту или иную концепцию подготовки финансовой отчетности.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Распространение или использование заключения, подготовленного практикующим специалистом, ограничено.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации. Финансовая отчетность подготовлена руководством организации ABC на основе положений о подготовке финансовой отчетности раздела Z договора от 1 января 20X1 года между организацией ABC и организацией DEF (далее – договор).

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹³

Руководство несет ответственность за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности раздела Z договора и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

Вывод

По результатам проведенной обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности раздела Z договора.

¹³ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Принципы учета и ограничение распространения и использования

Не модифицируя сформированный вывод, мы обращаем ваше внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются использованные принципы подготовки финансовой отчетности. Целью подготовки финансовой отчетности являлось оказание содействия организации ABC в соблюдении положений указанного договора, предусматривающих подготовку финансовой отчетности. В связи с вышеизложенным финансовая отчетность может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях. Подготовленное нами заключение предназначено исключительно для организации ABC и организации DEF и не подлежит распространению или использованию сторонами, кроме организации ABC и организации DEF.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 7.

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка отчета о движении денежных средств.
- Финансовый отчет подготовлен руководством организации в соответствии с кассовым методом учета для ответа на запрос кредитора о представлении информации о движении денежных средств. Используемый принцип подготовки отчетности был согласован организацией с кредитором.
- Применимой концепцией подготовки отчета является концепция достоверного представления, разработанная для удовлетворения информационных потребностей конкретных пользователей в финансовой информации.
- Практикующий специалист установил, что в заключении целесообразно использовать фразу «представляет достоверно во всех существенных аспектах».
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку отчета (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Распространение или использование заключения, подготовленного практикующим специалистом, не ограничено.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемого отчета о движении денежных средств организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (финансовый отчет). Финансовый отчет подготовлен руководством организации ABC с использованием кассового метода учета, описанного в Примечании X.

Ответственность руководства за отчет¹⁴

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного финансового отчета в соответствии с кассовым методом учета, описанным в Примечании X, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансового отчета, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовом отчете. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовый отчет не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

Вывод

По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что настоящий финансовый отчет не отражает достоверно во всех существенных аспектах суммы денежных поступлений и выплат (или не дает правдивого и достоверного представления о

¹⁴ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

суммах доходов и расходов) организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с кассовым методом учета, описанным в Примечании X.

Использованный принцип подготовки отчетности

Не модифицируя сформированный вывод, мы обращаем ваше внимание на Примечание X к отчету, в котором описывается принцип, использованный при подготовке отчетности. Цель подготовки финансового отчета заключалась в предоставлении информации кредитору XYZ. В связи с вышеизложенным финансовый отчет может быть непригоден для использования в каких-либо иных целях.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК 2410
«ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ
ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ
ОРГАНИЗАЦИИ»**

Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

1. Цель настоящего Международного стандарта обзорных проверок (МСОП) – установить стандарты и предоставить указания относительно профессиональных обязанностей аудитора при выполнении им задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудируемой организации, а также относительно формы и содержания заключения. Термин «аудитор» используется в настоящем стандарте не в связи с тем, что аудитор выполняет функцию аудита, а в связи с тем, что область применения настоящего стандарта ограничивается обзорной проверкой промежуточной финансовой информации, выполняемой независимым аудитором, который проводит аудит финансовой отчетности организации.
2. Для целей настоящего стандарта «промежуточная финансовая информация» – это финансовая информация, подготовленная и представленная в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности¹, включающая полный или сокращенный комплект финансовой отчетности за более короткий период, чем финансовый год организации.
3. Аудитор, привлеченный для выполнения задания по обзору промежуточной финансовой информации, должен проводить обзорную проверку в соответствии с настоящим стандартом. Выполняя аудит годовой финансовой отчетности, аудитор получает понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля. Когда аудитор привлекается к проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации, полученное в результате такого изучения понимание дополняется путем направления запросов в процессе выполнения обзорной проверки и помогает ему формировать целенаправленные запросы и определять аналитические и другие обзорные процедуры, которые необходимо выполнить. Практикующий специалист, привлеченный для выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации и не являющийся аудитором организации, выполняет проверку в соответствии с МСОП 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Так как обычно практикующий специалист не располагает таким пониманием организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, каким располагает аудитор этой организации, у практикующего специалиста возникает необходимость направлять другие запросы и выполнять иные процедуры для выполнения задачи обзорной проверки.
- 3а. Настоящий стандарт регулирует проведение обзорной проверки промежуточной финансовой информации, выполняемой аудитором организации. При этом он также применяется (с корректировками, соответствующими обстоятельствам) в тех случаях, когда аудитор организации

¹ Например, Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности.

привлекается к выполнению задания по обзорной проверке финансовой информации прошедших периодов, отличной от промежуточной финансовой информации аудируемой организации.*

Общие принципы обзорной проверки промежуточной финансовой информации

4. **Аудитор должен соблюдать этические требования, применяемые к аудиту годовой финансовой отчетности организации.** Эти этические требования определяют профессиональные обязанности аудитора в следующих областях: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессионализм и технические стандарты.
5. **Аудитор должен выполнять процедуры контроля качества, применимые к отдельному заданию.** Элементы контроля качества, относящиеся к отдельному заданию, включают ответственность руководства за качество выполнения задания, этические требования, вопросы принятия и продолжения отношений с клиентами и конкретных заданий, назначение членов рабочей группы, выполнение задания и мониторинг.
6. **Аудитор должен планировать и проводить обзорную проверку с применением профессионального скептицизма, признавая возможность существования обстоятельств, которые приводят к необходимости существенной корректировки промежуточной финансовой информации для обеспечения ее соответствия во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности.** Применение профессионального скептицизма означает, что аудитор проводит критическую оценку, подвергая сомнению правильность полученных доказательств, и относится с повышенным вниманием к доказательствам, противоречащим или ставящим под вопрос достоверность документов или заявлений руководства организации.

Цель задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации

7. Цель задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации – обеспечить аудитору возможность сформировать вывод о том, были ли на основании проведенной обзорной проверки выявлены им какие-либо факты, которые могут служить основанием для того, чтобы он счел, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Аудитор направляет запросы и выполняет аналитические и другие процедуры обзорной проверки для снижения до среднего уровня риска неверного вывода о том, что промежуточная финансовая информация содержит существенные искажения.
8. Цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации значительно отличается от цели аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Обзорная проверка промежуточной финансовой информации не является основой для формирования мнения о том, дает ли финансовая информация правдивое и достоверное представление или достоверное отражение во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
9. Обзорная проверка, в отличие от аудита, не направлена на получение разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. Обзорная проверка включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. В процессе обзорной проверки могут быть выявлены значимые вопросы, оказывающие влияние на промежуточную финансовую информацию и требующие внимания аудитора, но эта проверка не обеспечивает получение всех доказательств, которые были бы необходимы при проведении аудита.

Согласование условий задания

10. **Аудитор и клиент должны согласовать условия задания.**
11. **Согласованные условия задания, как правило, отражаются в письме-соглашении об условиях задания.** Такая информация помогает избежать неправильного толкования характера задания и в особенности целей и объема обзорной проверки, обязанностей руководства, сферы ответственности аудитора,

* Пункт 3а и сноска 4 были добавлены в настоящий стандарт в декабре 2007 года для прояснения порядка его применения.

полученной уверенности, а также характера и формы заключения. Информация в этом документе обычно охватывает следующие вопросы:

- цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации;
- объем обзорной проверки;
- ответственность руководства за подготовку промежуточной финансовой информации;
- ответственность руководства за формирование и поддержание в рабочем состоянии эффективной системы внутреннего контроля, относящейся к процессу подготовки промежуточной финансовой информации;
- ответственность руководства за предоставление аудитору всей финансовой документации и соответствующей информации;
- согласие руководства предоставить аудитору письменные заявления, подтверждающие устные заявления, сделанные во время обзорной проверки, а также заявления, содержащиеся в бухгалтерских записях организации в неявной форме;
- предполагаемые форма и содержание предоставляемого заключения, в том числе наименование адресата заключения;
- согласие руководства с тем, что, если какой-либо документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, указывает на то, что аудитором организации была проведена обзорная проверка этой промежуточной финансовой информации, заключение по результатам обзорной проверки также должно быть включено в этот документ.

Пример письма-соглашения об условиях задания приведен в Приложении 1 к настоящему стандарту. Условия задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации могут быть объединены с условиями задания по аудиту годовой финансовой отчетности.

Процедуры обзорной проверки промежуточной финансовой информации

Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля

12. Аудитор должен изучить организацию и ее окружение, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к процессу подготовки как годовой, так и промежуточной финансовой информации, в степени, достаточной для планирования и выполнения задания, чтобы иметь возможность:
 - (a) выявлять виды возможных существенных искажений и изучать вероятность их появления;
 - (b) выбирать необходимые запросы, аналитические и прочие процедуры обзорной проверки, которые создадут основу для заключения о том, выявлены ли аудитором какие-либо факты, которые могут служить основанием для вывода аудитора о том, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
13. В соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного) «*Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения*» аудитор, выполнявший аудит финансовой отчетности организации за один или несколько годовых периодов, изучил организацию и ее окружение, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к подготовке годовой финансовой информации, в степени, достаточной для проведения аудита. При планировании обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудитор уточняет результаты полученного понимания. Аудитор также получает достаточное понимание системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке промежуточной финансовой информации, так как она может отличаться от системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке годовой финансовой информации.
14. Аудитор использует понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, для того, чтобы определить, какие запросы необходимо направить и какие аналитические и прочие процедуры обзорной проверки следует применить, а также для того, чтобы выявить конкретные события, операции или предпосылки, в отношении которых могут быть направлены запросы или применены аналитические и прочие процедуры обзорной проверки.
15. Процедуры, выполненные аудитором для уточнения своего понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, обычно включают следующее:

- ознакомление в необходимом объеме с документацией аудита прошлого года и обзорных проверок предыдущего промежуточного периода (предыдущих промежуточных периодов) текущего года и соответствующего промежуточного периода (соответствующих промежуточных периодов) предыдущего года для того, чтобы аудитор мог выявить вопросы, которые могут оказать влияние на промежуточную финансовую информацию текущего периода;
 - рассмотрение значительных рисков, включая риск действий руководства в обход системы контроля, которые были выявлены при аудите финансовой отчетности предыдущего года;
 - ознакомление с последней годовой и промежуточной финансовой информацией за сопоставимый предыдущий период;
 - рассмотрение существенности с учетом применимой концепции подготовки финансовой отчетности, связанной с промежуточной финансовой информацией, что помогает определить характер и объем подлежащих выполнению процедур, и оценка влияния искажений;
 - изучение характера скорректированных существенных искажений и выявленных нескорректированных несущественных искажений в финансовой отчетности предыдущего года;
 - изучение значимых вопросов бухгалтерского учета и отчетности, которые могут сохранять значимость, таких как значительные недостатки системы внутреннего контроля;
 - изучение результатов аудиторских процедур, выполненных в отношении финансовой отчетности текущего года;
 - изучение результатов проведенного внутреннего аудита и последующих действий руководства;
 - направление запросов руководству относительно результатов оценки руководством рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий;
 - направление запросов руководству относительно влияния изменений в хозяйственной деятельности организации;
 - направление запросов руководству относительно значительных изменений в системе внутреннего контроля и потенциального воздействия таких изменений на подготовку промежуточной финансовой информации;
 - направление запросов руководству относительно процессов, с помощью которых была подготовлена промежуточная финансовая информация, а также относительно достоверности соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется промежуточная финансовая информация.
16. Аудитор определяет характер процедур обзорной проверки (если такие имеются), которые должны быть выполнены в отношении компонентов, и, если применимо, доводит эту информацию до сведения других аудиторов, участвующих в обзорной проверке. Изучаемые факторы включают существенность и риск искажения промежуточной финансовой информации компонентов, понимание аудитором степени централизации или децентрализации системы внутреннего контроля за подготовкой такой информации.
17. Для того чтобы спланировать и провести обзорную проверку промежуточной финансовой информации, аудитор, недавно назначенный для выполнения такого задания и ранее не выполнявший аудит годовой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, должен получить понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к процессу подготовки как годовой, так и промежуточной финансовой информации.
18. Понимание, достигнутое в результате такого изучения, дает аудитору возможность формировать целенаправленные запросы и определять аналитические и другие обзорные процедуры, применимые при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации в соответствии с настоящим стандартом. В рамках получения такого понимания аудитор обычно направляет запросы предшествующему аудитору, а в тех случаях, когда это целесообразно, проверяет аудиторскую документацию по предыдущему годовому аудиту и за все предыдущие промежуточные периоды текущего года, обзорная проверка которых выполнялась предшествующим аудитором. При этом аудитор изучает характер всех исправленных искажений и всех неисправленных искажений, информация о которых была обобщена предшествующим аудитором, все значительные риски, включая риск действий руководства в обход системы контроля, а также все значимые вопросы бухгалтерского

учета и отчетности, которые могут сохранять свою значительность, такие как существенные недостатки системы внутреннего контроля.

Запросы, аналитические и прочие процедуры обзорной проверки

19. Аудитор должен направлять запросы в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и выполнять аналитические и прочие процедуры обзорной проверки, которые дадут аудитору возможность сформировать вывод о том, были ли на основании выполненных процедур выявлены какие-либо факты, в результате которых аудитор считает, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
20. Обзорная проверка не требует проведения тестирования данных бухгалтерского учета путем инспектирования, наблюдения или подтверждения. Процедуры выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, как правило, ограничиваются направлением запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применением аналитических и других процедур обзорной проверки, а не сводятся к подтверждению полученной информации относительно значимых вопросов бухгалтерского учета, относящихся к промежуточной финансовой информации. Понимание аудитором особенностей организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, результатов оценки рисков, относящихся к предшествующему аудиту, и рассмотрение аудитором существенности применительно к промежуточной финансовой информации оказывают влияние на характер и объем направляемых запросов и выполняемых аналитических и прочих процедур обзорной проверки.
21. Обычно аудитор выполняет следующие процедуры:
 - ознакомление с протоколами собраний и заседаний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и соответствующих комитетов с целью выявления вопросов, которые могут оказать влияние на промежуточную финансовую информацию, и направление запросов в отношении тем, обсуждавшихся на собраниях и заседаниях, протоколы которых недоступны для изучения, если они могут повлиять на промежуточную финансовую информацию;
 - изучение влияния (если такое имеется) вопросов, приводящих к модификации заключения по результатам аудита или обзорной проверки, бухгалтерских корректировок или неисправленных искажений, существовавших на момент предыдущих обзорных проверок или аудита;
 - информационное взаимодействие (в необходимых случаях) с другими аудиторами, выполняющими обзорную проверку промежуточной финансовой информации значительных компонентов отчитываемой организации;
 - направление запросов членам руководства, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также другим лицам относительно следующего:
 - соответствует ли подготовка и представление промежуточной финансовой информации применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - имели ли место изменения в принципах бухгалтерского учета или методах их применения;
 - возникала ли необходимость в применении новых принципов учета в результате выполнения новых операций;
 - содержит ли промежуточная финансовая информация известные неисправленные искажения;
 - имели ли место необычные или сложные ситуации, которые могли повлиять на промежуточную финансовую информацию, такие как объединение бизнеса или выбытие части бизнеса;
 - были ли приняты значительные допущения, относящиеся к оценке справедливой стоимости, раскрытию информации и к намерению или способности руководства выполнить определенный план действий от имени организации;
 - правильно ли отражены в учете и раскрыты в промежуточной финансовой информации операции со связанными сторонами;
 - наличие значительных изменений в договорных и других обязательствах;

- наличие значительных изменений в условных обязательствах, включая судебные разбирательства или иски;
 - соблюдение ограничительных условий по долгам;
 - области, относительно которых возникали вопросы в процессе выполнения процедур обзорной проверки;
 - значительные операции, имевшие место в последние несколько дней данного промежуточного периода или в первые несколько дней следующего промежуточного периода;
 - наличие информации о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), которые оказывают влияние на организацию и в которые вовлечены следующие лица:
 - руководство,
 - сотрудники, выполняющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля, или
 - прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию;
 - наличие информации о любых заявлениях, полученных от действующих или бывших сотрудников, аналитиков, органов регулирования и других лиц, о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на промежуточную финансовую информацию организации;
 - наличие информации о случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию;
- применение к промежуточной финансовой информации аналитических процедур, направленных на выявление взаимосвязей и отдельных фактов, которые представляются необычными и могут отражать существенные искажения в промежуточной финансовой информации. Аналитические процедуры могут включать анализ коэффициентов и применение статистических методов, таких как трендовый анализ или регрессионный анализ, и могут выполняться как вручную, так и с использованием автоматизированных методов аудита. В Приложении 2 к настоящему стандарту приведены примеры аналитических процедур, необходимость применения которых может быть рассмотрена аудитором при выполнении им обзорной проверки промежуточной финансовой информации;
 - ознакомление с промежуточной финансовой информацией и анализ того, были ли выявлены аудитором какие-либо факты, которые могут служить основанием для вывода аудитора о том, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
22. Аудитор может выполнять многие процедуры обзорной проверки до начала подготовки организацией промежуточной финансовой информации или одновременно с такой подготовкой. Например, может оказаться целесообразным провести дополнительное изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, и приступить к ознакомлению с необходимыми протоколами до окончания промежуточного периода. Выполнение некоторых процедур обзорной проверки на более ранней стадии промежуточного периода также создает возможность для более раннего выявления и изучения значимых вопросов бухгалтерского учета, оказывающих влияние на промежуточную финансовую информацию.
23. Аудитору, выполняющему обзорную проверку промежуточной финансовой информации, также поручается выполнение задания по проведению аудита годовой финансовой отчетности организации. Для удобства и эффективности работы аудитор может принять решение о выполнении некоторых аудиторских процедур одновременно с обзорной проверкой промежуточной финансовой информации. Например, информация, полученная при ознакомлении с протоколами заседаний совета директоров в связи с обзорной проверкой промежуточной финансовой информации, может быть также использована для годового аудита. Аудитор может также принять решение выполнить во время промежуточной обзорной проверки аудиторские процедуры, которые потребуются для целей аудита годовой финансовой отчетности, например выполнить аудиторские процедуры в отношении значительных или необычных операций, имевших место в течение периода, таких как

- объединение бизнеса, реструктуризация или значительные операции, приводящие к признанию выручки.
24. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации обычно не требует подтверждения запросов относительно судебных разбирательств или исков. Поэтому, как правило, отсутствует необходимость в направлении письменного запроса юристу организации. Однако непосредственное информационное взаимодействие с юристом организации относительно судебных разбирательств или исков может оказаться уместным, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, ставящий под сомнение то, что промежуточная финансовая информация подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и если аудитор считает, что юрист организации может иметь информацию по этому вопросу.
25. Аудитор должен получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласуется или сверена с соответствующими с данными бухгалтерского учета. Аудитор может получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласуется или сверена с соответствующими данными бухгалтерского учета путем отслеживания связи промежуточной финансовой информации:
- (a) с данными бухгалтерского учета, такими как основной регистр или таблица консолидации, которая согласуется с данными бухгалтерского учета;
 - (b) другими подтверждениями в данных бухгалтерского учета организации в случае необходимости.
26. Аудитор должен направить запрос о том, выявило ли руководство все события, произошедшие до даты заключения по результатам обзорной проверки, в связи с которыми может потребоваться раскрытие или корректировка промежуточной финансовой информации. Выполнение аудитором других процедур для выявления событий, произошедших до даты заключения по результатам обзорной проверки, не является необходимым.
27. Аудитор должен направить запрос о том, не изменило ли руководство свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если в результате такого запроса или прочих процедур обзорной проверки аудитору станет известно о событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, он должен:
- (a) направить запрос руководству относительно планов будущих действий, составленных на основе оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, практической возможности выполнения этих планов и относительно уверенности руководства в том, что результат выполнения этих планов улучшит ситуацию;
 - (b) рассмотреть вопрос о достаточности раскрытия информации по этим вопросам в промежуточной финансовой информации.
28. События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могли существовать на дату годовой финансовой отчетности или могут быть выявлены в результате направления запросов руководству или в процессе выполнения прочих процедур обзорной проверки. Если аудитором выявлены такие события или условия, он направляет руководству запрос относительно запланированных руководством будущих действий, включая, например, планы по ликвидации активов, заимствованию денежных средств или реструктуризации задолженности, сокращению или отсрочке расходов или увеличению капитала. Аудитор также направляет запросы относительно практической возможности выполнения этих планов и уверенности руководства в том, что результат выполнения этих планов улучшит ситуацию. Однако обычно подтверждение аудитором практической возможности выполнения планов руководства и возможности того, что результат выполнения этих планов улучшит ситуацию, не является необходимым.
29. Если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого у него возникает вопрос о необходимости выполнения существенной корректировки для того, чтобы промежуточная финансовая информация была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен направить дополнительные запросы или выполнить другие процедуры, которые позволят ему сформировать вывод в заключении по результатам обзорной проверки. Например, если процедуры обзорной проверки, выполняемые аудитором, приводят к тому, что он ставит под сомнение тот факт, что значительная операция продажи отражена в соответствии с применимой концепцией подготовки

финансовой отчетности, аудитор выполняет дополнительные процедуры, достаточные для того, чтобы разрешить возникшие сомнения; в число таких процедур входит обсуждение условий операции с руководящими работниками отделов маркетинга и бухгалтерского учета или ознакомление с договором купли-продажи.

Оценка искажений

30. Аудитор должен оценить как в отдельности, так и в совокупности, являются ли выявленные им нескорректированные искажения существенными для промежуточной финансовой информации.
31. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, в отличие от аудиторского задания, не направлена на получение разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. Тем не менее выявленные аудитором искажения, включая недостаточное раскрытие информации, оцениваются в отдельности или в совокупности для того, чтобы можно было принять решение о необходимости внесения существенных корректировок в промежуточную финансовую информацию для обеспечения ее соответствия во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
32. Аудитор применяет профессиональное суждение для оценки существенности любых искажений, не исправленных организацией. Аудитор рассматривает такие вопросы, как характер, причина и сумма искажений, период возникновения этих искажений (в течение предшествующего года или промежуточного периода текущего года), а также потенциальное воздействие искажений на будущие промежуточные или годовые периоды.
33. Аудитор может установить предельную сумму для агрегирования искажений (искажения ниже этой суммы не требуют агрегирования), так как он ожидает, что агрегирование таких сумм определено не будет иметь существенного влияния на промежуточную финансовую информацию. При этом аудитор учитывает, что определение существенности предполагает рассмотрение количественных и качественных аспектов и что искажение относительно небольшой суммы, тем не менее, может оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

Заявления руководства

34. Аудитор должен получить от руководства письменные заявления о том, что:
 - (a) руководство подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;
 - (b) промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (c) руководство полагает, что последствия неисправленных искажений, информация о которых была обобщена аудитором во время обзорной проверки, являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для промежуточной финансовой информации в целом. Сводный перечень неисправленных искажений включен в письменные заявления или приложен к ним;
 - (d) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех известных руководству значительных фактах, имеющих отношение к недобросовестным действиям или предполагаемым недобросовестным действиям, которые могли оказать влияние на организацию;
 - (e) руководство раскрыло аудитору информацию о результатах своей оценки рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий²;

² Пункт 35 МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» разъясняет, что характер, степень и регулярность такой оценки различны в различных организациях и что руководство может производить детальную оценку на ежегодной основе или в рамках постоянного мониторинга. Следовательно, данное заявление в той части, в которой оно относится к промежуточной финансовой информации, учитывает конкретные обстоятельства организации.

- (f) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех известных случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые следует принимать во внимание при подготовке промежуточной финансовой информации;
 - (g) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех значительных событиях, произошедших после отчетной даты и до даты заключения по результатам обзорной проверки, в связи с которыми может потребоваться корректировка промежуточной финансовой информации или раскрытие в ней информации.
35. Аудитор получает дополнительные заявления в зависимости от специфики деятельности или отрасли организации. Пример письма-представления руководства приведен в Приложении 3 к настоящему стандарту.

Ответственность аудитора в отношении прилагаемой информации

36. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией, прилагаемой к промежуточной финансовой информации, для определения того, имеет ли место существенное несоответствие между этой информацией и промежуточной финансовой информацией. Если аудитор выявит существенное несоответствие, он определяет, нужно ли вносить поправки в промежуточную финансовую информацию или в прочую информацию. Если необходимо внести поправку в промежуточную финансовую информацию, но руководство отказывается сделать эту поправку, аудитор рассматривает вопрос о последствиях для заключения по результатам обзорной проверки. Если необходимо внести поправку в прочую информацию, но руководство отказывается сделать эту поправку, аудитор рассматривает вопрос о включении дополнительного раздела, описывающего существенное несоответствие, в заключение по результатам обзорной проверки или возможность принятия других мер, таких как отказ от предоставления заключения по результатам обзорной проверки или отказ от задания. Например, руководство может использовать альтернативные показатели прибыли, которые представляют финансовые результаты в более выгодном свете, чем промежуточная финансовая информация, причем эти альтернативные показатели прибыли привлекают излишнее внимание, они неоднозначно определены или отсутствует их явная сверка с промежуточной финансовой информацией, в результате чего они могут ввести пользователей в заблуждение.
37. Если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что прочая информация может содержать существенное искажение, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством организации. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитором может быть выявлено очевидное существенное искажение фактов (то есть информация, которая не относится к вопросам, присутствующим в промежуточной финансовой информации и которая неправильно изложена или представлена). При обсуждении этого вопроса с руководством организации аудитор оценивает обоснованность прочей информации и ответов руководства на запросы аудитора, возможность существования правомерных различий в суждениях или мнениях и необходимость направления запроса руководству о проведении консультаций с компетентным третьим лицом для разрешения вопроса об очевидном искажении фактов. Если внесение поправок необходимо для того, чтобы исправить существенное искажение фактов, но руководство отказывается сделать эти поправки, аудитор рассматривает вопрос о принятии дальнейших мер, таких как уведомление лиц, отвечающих за корпоративное управление, и получение юридической консультации.

Информирование

38. В тех случаях, когда в результате выполнения задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что в промежуточную финансовую отчетность необходимо внести существенные корректировки, с тем чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор должен при первой возможности довести эту информацию до сведения руководства соответствующего уровня.
39. В тех случаях, когда, согласно суждению аудитора, руководство не дает надлежащего ответа в разумные сроки, он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. Эта информация должна быть сообщена при первой возможности в устной или письменной форме. На принятие аудитором решения о сообщении информации в устной или письменной форме влияют такие факторы, как характер, конфиденциальность и значимость вопроса, который должен быть доведен до

сведения, а также сроки информирования. Если информация сообщается устно, аудитор документально оформляет факт информирования.

40. В тех случаях, когда, согласно суждению аудитора, лица, отвечающие за корпоративное управление, не дают надлежащего ответа в разумные сроки, он должен рассмотреть следующие варианты действий:
- (a) возможность модифицировать заключение;
 - (b) возможность отказаться от задания;
 - (c) возможность отказаться от назначения для проведения аудита годовой финансовой отчетности.
41. В тех случаях, когда в результате выполнения задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что имеют место недобросовестные действия или несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов, он должен при первой возможности довести эту информацию до сведения руководства соответствующего уровня. На решение вопроса о том, какой уровень руководства считать соответствующим, оказывает влияние возможность наличия сговора с членом руководства или участия члена руководства в выявленном нарушении. Аудитор также рассматривает необходимость информирования о таких фактах лиц, отвечающих за корпоративное управление, и вопрос о последствиях для обзорной проверки.
42. Аудитор должен доводить до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимые вопросы управления, возникшие в результате обзорной проверки промежуточной финансовой информации. В результате выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудитор может узнать о вопросах, которые, по мнению аудитора, являются важными и актуальными для лиц, отвечающих за корпоративное управление, в части осуществления надзора за подготовкой данной финансовой отчетности. Аудитор доводит информацию о таких вопросах до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Выпуск заключения о характере, объеме и результатах обзорной проверки промежуточной финансовой информации

43. Аудитор должен выпустить письменное заключение, содержащее следующие компоненты:
- (a) наименование заключения;
 - (b) адресат в соответствии с условиями задания;
 - (c) определение промежуточной финансовой информации, в отношении которой проводилась обзорная проверка, включая указание названий каждого из отчетов, входящих в состав полного или сокращенного комплекта финансовой отчетности, дату и период, охваченные промежуточной финансовой информацией;
 - (d) если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления, необходимо представить заявление о том, что руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (e) в других обстоятельствах необходимо представить заявление о том, что руководство несет ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (f) заявление о том, что аудитор несет ответственность за формирование вывода в отношении промежуточной финансовой информации на основании проведенной обзорной проверки;
 - (g) заявление о том, что обзорная проверка промежуточной финансовой информации была проведена в соответствии с МСОП 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*», и заявление о том, что такая обзорная проверка включает направление запросов в первую очередь лицам,

ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки.

- (h) заявление о том, что объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает аудитору возможности получить уверенность в том, что ему станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита, и поэтому аудиторское мнение не формируется;
- (i) если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления, необходимо сформировать вывод о том, были ли выявлены аудитором факты, на основании которых он считает, что промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления или достоверного отражения во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности);
- (j) в других обстоятельствах необходимо сформировать вывод о том, были ли выявлены аудитором факты, на основании которых он считает, что промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности);
- (k) дата заключения.
- (l) местоположение в стране или юрисдикции, являющееся местом, где аудитор осуществляет аудиторскую деятельность.
- (m) подпись аудитора.

Примеры заключений по результатам обзорной проверки приведены в Приложении 4 к настоящему стандарту.

44. В отдельных юрисдикциях законом или нормативным актом, регулирующим обзорные проверки промежуточной финансовой информации, могут устанавливаться формулировки выводов аудитора, которые отличаются от тех, что описаны в пунктах 43(i) или (j). Несмотря на то, что аудитор может быть вынужден использовать установленные формулировки, его обязанности по формированию вывода, описанные в настоящем стандарте, остаются неизменными.

Отклонение от применимой концепции подготовки финансовой отчетности

45. Аудитор должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод в тех случаях, когда им выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы аудитор счел необходимым внести существенные корректировки в промежуточную финансовую отчетность, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
46. Если аудитором выявлены факты, на основании которых он полагает, что на промежуточную финансовую информацию оказало или может оказать существенное воздействие отклонение от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, но при этом руководство не вносит исправления в промежуточную финансовую информацию, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки. В модификации должен быть описан характер отклонения и, если целесообразно, указано воздействие на промежуточную финансовую информацию. Если в промежуточную финансовую информацию не включена информация, наличие которой аудитор полагает необходимым для обеспечения надлежащего раскрытия, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки и, если целесообразно, включает необходимую информацию в заключение по результатам обзорной проверки. Модификация заключения по результатам обзорной проверки обычно выполняется путем добавления в заключение по результатам обзорной проверки пояснительного раздела и вывода с оговоркой. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой, приведены в Приложении 5 к настоящему стандарту.

47. Если влияние отклонения на промежуточную финансовую информацию является настолько существенным и всеобъемлющим, что аудитор формирует мнение, что вывод с оговоркой недостаточен для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера промежуточной финансовой информации, аудитор представляет отрицательный вывод. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих отрицательный вывод, приведены в Приложении 7 к настоящему стандарту.

Ограничение объема

48. Ограничение объема обычно препятствует полноценному выполнению аудитором обзорной проверки.
49. В тех случаях, когда аудитор не может провести обзорную проверку в полном объеме, он должен в письменной форме уведомить руководство соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причине невозможности проведения обзорной проверки в полном объеме и рассмотреть вопрос уместности выпуска заключения.

Ограничение объема, установленное руководством

50. Аудитор не принимает задание по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации, если имеющиеся у него предварительные сведения об обстоятельствах задания свидетельствуют о том, что он не сможет провести обзорную проверку в полном объеме в связи с ограничением объема, установленным руководством.
51. Если после того, как задание принято, руководство устанавливает ограничение объема обзорной проверки, аудитор направляет запрос об отмене этого ограничения. Если руководство отказывается это выполнить, то аудитор не может провести обзорную проверку в полном объеме и сформировать вывод. В подобных случаях аудитор в письменной форме уведомляет руководство соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причине, по которой невозможно провести обзорную проверку в полном объеме. Однако, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что в промежуточную финансовую информацию необходимо внести существенные корректировки, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор сообщает эту информацию в соответствии с указаниями в пунктах 38–40.
52. Аудитор также учитывает обязанности, предусмотренные нормативными правовыми актами, включая наличие требования о выпуске им заключения. Если такое требование существует, аудитор отказывается от вывода и указывает в заключении по результатам обзорной проверки причину невозможности выполнения обзорной проверки в полном объеме. Однако, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он полагает, что в промежуточную финансовую информацию необходимо внести существенные корректировки, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор также сообщает об этом факте в заключении.

Прочие ограничения объема

53. Ограничение объема может возникнуть в связи с обстоятельствами, отличающимися от установления ограничения объема руководством. В подобных обстоятельствах аудитор обычно не может провести обзорную проверку в полном объеме, а также сформировать вывод и руководствуется пунктами 51–52. При этом в редких случаях могут возникнуть обстоятельства, при которых ограничение объема работы аудитора четко устанавливается только в отношении одного или нескольких конкретных вопросов, которые, несмотря на существенность, не являются, по мнению аудитора, всеобъемлющими применительно к промежуточной финансовой информации. В подобных обстоятельствах аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки, указывая, что за исключением обстоятельств, описанных в пояснительном разделе заключения по результатам обзорной проверки, обзорная проверка проводилась в соответствии с настоящим стандартом, и формируя вывод с оговоркой. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой, приведены в Приложении 6 к настоящему стандарту.
54. Аудитор мог сформировать мнение с оговоркой по результатам аудита последней годовой финансовой отчетности в связи с ограничением объема аудита. Аудитор изучает вопрос о том, по-прежнему ли существует это ограничение, и, если оно существует, анализирует его последствия для заключения по результатам обзорной проверки.

Непрерывность деятельности и значительная неопределенность

55. В некоторых случаях в заключение по результатам обзорной проверки может быть дополнительно внесен раздел «Важные обстоятельства», не оказывающий влияния на вывод аудитора. Это делается для привлечения внимания к вопросу, включенному в примечание к промежуточной финансовой информации, в котором этот вопрос рассматривается более подробно. Предпочтительно включать этот раздел в заключение после раздела, в котором сформирован вывод, обычно со ссылкой на тот факт, что вывод не содержит оговорок на этот счет.
56. Если в промежуточной финансовой информации была раскрыта достаточная информация, аудитор должен дополнительно включить в заключение по результатам обзорной проверки раздел «Важные обстоятельства», чтобы привлечь внимание к существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
57. Аудитор мог модифицировать предыдущее аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки, добавив к нему раздел «Важные обстоятельства», чтобы привлечь внимание к существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если эта существенная неопределенность по-прежнему сохраняется и в промежуточной финансовой информации это обстоятельство раскрыто надлежащим образом, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки текущей промежуточной финансовой информации, добавив к нему раздел, привлекающий внимание к сохраняющейся существенной неопределенности.
58. Если в результате запросов или прочих процедур обзорной проверки аудитором выявлена существенная неопределенность, связанная с какими-либо событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и при этом в промежуточной финансовой информации была раскрыта достаточная информация, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки, добавив в него раздел «Важные обстоятельства».
59. Если существенная неопределенность, которая вызывает значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, не раскрыта надлежащим образом в промежуточной финансовой информации, аудитор должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод в зависимости от обстоятельств. Заключение должно содержать конкретное указание на факт наличия такой существенной неопределенности.
60. Аудитор должен рассмотреть вопрос модификации заключения по результатам обзорной проверки путем включения в него дополнительного раздела, привлекающего внимание к выявленной аудитором существенной неопределенности (не связанной с проблемой непрерывности деятельности), устранение которой зависит от будущих событий и которая может повлиять на промежуточную финансовую информацию.

Прочие вопросы

61. Условия задания включают согласие руководства на то, чтобы в тех случаях, когда в каком-либо документе, содержащем промежуточную финансовую информацию, указано, что аудитором организации была выполнена обзорная проверка этой информации, в этот документ также должно быть внесено заключение по результатам обзорной проверки. Если руководство не включило в этот документ заключение по результатам обзорной проверки, аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации для определения надлежащего порядка действий в этой ситуации.
62. Если аудитор выпустил модифицированное заключение по результатам обзорной проверки, а руководство выпускает промежуточную финансовую информацию, не включив модифицированное заключение в документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации для определения надлежащего порядка действий в этой ситуации, а также возможность отказа от задания по аудиту годовой финансовой отчетности.
63. Промежуточная финансовая информация, включающая сокращенный комплект финансовой отчетности, не всегда содержит всю информацию, которая была бы включена в полный комплект

финансовой отчетности, а, скорее, может представлять объяснение событий и изменений, значительных для понимания изменений в финансовом положении и финансовых результатах организации, произошедших с даты подготовки годовой отчетности. Это связано с тем, что пользователи промежуточной финансовой информации, как предполагается, будут иметь доступ к последней проаудированной финансовой отчетности, как в случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В других обстоятельствах аудитор обсуждает с руководством необходимость включения в такую промежуточную финансовую информацию заявления о том, что она должна рассматриваться в совокупности с последней проаудированной финансовой отчетностью. В отсутствие такого заявления аудитор рассматривает вопрос о том, не является ли в данных обстоятельствах промежуточная финансовая информация, не содержащая указания на последнюю проаудированную финансовую отчетность, вводящей пользователей в заблуждение, а также оценивает последствия такой ситуации для заключения по результатам обзорной проверки.

Документация

64. Аудитор должен подготовить документацию по обзорной проверке, являющуюся достаточной и надлежащей для обоснования его вывода и свидетельствующую о том, что обзорная проверка была проведена в соответствии с настоящим стандартом и требованиями применимых законов и нормативных актов. Эта документация позволит опытному аудитору, ранее не связанному с настоящим заданием, понять характер, сроки и объем направленных запросов, выполненных аналитических и прочих процедур обзорной проверки, полученной информации и всех существенных вопросов, рассматривавшихся во время проведения обзорной проверки, включая разрешение таких вопросов.

Дата вступления в силу

65. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении обзорных проверок промежуточной финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты. Допускается более раннее применение стандарта.

Особенности применения в государственном секторе

1. *Пункт 10 требует, чтобы аудитор и клиент согласовывали условия задания. В пункте 11 разъясняется, что письмо-соглашение об условиях задания помогает избежать неправильного толкования характера задания, в особенности целей и объема обзорной проверки, обязанностей руководства, круга обязанностей аудитора, полученной уверенности, характера и формы заключения. Законы и нормативные акты, регулирующие проведение обзорных проверок в государственном секторе, обычно предписывают назначение аудитора. Поэтому письмо-соглашение об условиях задания может не являться распространенной практикой в государственном секторе. Тем не менее письмо-соглашение об условиях задания, определяющее вопросы, упомянутые в пункте 11, может оказаться полезным как для аудитора организации государственного сектора, так и для клиента. Поэтому аудиторам организаций государственного сектора следует рассмотреть вопрос о согласовании условий задания по обзорной проверке путем оформления письма-соглашения об условиях задания.*
2. *В государственном секторе обязанности аудитора, выполняющего аудит согласно требованиям законодательства, могут распространяться и на другие виды работ, такие как обзорная проверка промежуточной финансовой информации. В таких случаях аудитор организаций государственного сектора не может не выполнить такую обязанность и, следовательно, не будет иметь возможности отказаться от принятия (см. пункт 50) или от выполнения задания по обзорной проверке (см. пункты 36 и 40(b)). Аудитор организаций государственного сектора также может оказаться в ситуации, когда он не будет иметь возможности отказаться от назначения для проведения аудита годовой финансовой отчетности (см. пункты 40(c) и 62).*
3. *В пункте 41 описываются обязанности аудитора в тех случаях, когда его внимание привлекает какой-либо факт, на основании которого аудитор считает, что имеет место несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов. В государственном секторе к аудитору могут быть применимы законодательные или другие нормативные требования о необходимости довести информацию о таких фактах до сведения регулирующих или других государственных органов.*

Приложение 1

Пример письма-соглашения об условиях задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации

Приведенное ниже письмо должно использоваться в качестве руководства в сочетании с вопросами, изложенными в пункте 10 настоящего стандарта, и должно быть скорректировано с учетом конкретных требований и обстоятельств.

Совету директоров (или соответствующему представителю высшего руководства)

Настоящее письмо предоставлено с целью подтверждения нашего понимания условий и задач нашего задания по проведению обзорной проверки промежуточного баланса организации по состоянию на 30 июня 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за шесть месяцев, закончившихся на эту дату.

Наша обзорная проверка будет проводиться в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, с целью получения основы для подготовки заключения о том, выявлены ли нами факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Обзорная проверка включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки и, как правило, не требует подтверждения полученной информации. Объем обзорной проверки промежуточной финансовой информации значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, целью которого является формирование мнения о финансовой отчетности, и, следовательно, мы не формируем такое мнение.

Мы предполагаем выпустить следующее заключение о промежуточной финансовой информации:

[Включить текст образца заключения].

Ответственность за подготовку промежуточной финансовой информации, включая достаточное раскрытие информации, лежит на руководстве организации. Эта ответственность распространяется на разработку, внедрение и поддержание в рабочем состоянии системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке промежуточной финансовой информации, которая не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками; выбор и применение надлежащей учетной политики; формирование оценочных значений, являющихся обоснованными в данных обстоятельствах. В рамках проводимой нами обзорной проверки мы будем запрашивать письменные заявления у членов руководства в отношении предпосылок, использованных при проведении обзорной проверки. Мы также будем просить о том, чтобы в тех случаях, когда какой-либо документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, указывает на то, что была проведена обзорная проверка этой промежуточной финансовой информации, наше заключение по результатам обзорной проверки также было включено в этот документ.

Обзор промежуточной финансовой информации не обеспечивает уверенности в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Кроме того, нельзя рассчитывать на то, что при выполнении нашего задания будет раскрыта информация о том, имеются ли случаи недобросовестных действий, ошибок или противозаконных действий. При этом мы проинформируем вас обо всех существенных фактах, которые будут нами выявлены.

Мы рассчитываем на сотрудничество со стороны ваших работников и уверены, что они предоставят нам все бухгалтерские записи, документацию и прочую информацию, которую мы будем запрашивать в связи с проведением обзорной проверки.

[Вставить дополнительную информацию относительно соглашений об оплате услуг и выставлении счетов в соответствии с обстоятельствами.]

Настоящее письмо будет иметь силу в будущем, если его действие не будет прекращено, или в него не будут внесены изменения, или оно не будет заменено другими документами (если применимо).

Просим подписать прилагаемый экземпляр данного письма и вернуть его нам для подтверждения того, что оно соответствует вашему пониманию соглашений о проведении нами обзорной проверки финансовой отчетности.

Подтверждено от имени организации ABC

(подпись)

[Фамилия и должность]

[Дата]

Приложение 2

Аналитические процедуры, вопрос о выполнении которых аудитор может рассмотреть при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации

Перечисленные ниже процедуры являются примерами аналитических процедур, вопрос о выполнении которых аудитор может рассмотреть при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации.

- Сравнение данной промежуточной финансовой информации с промежуточной финансовой информацией непосредственно предшествующего промежуточного периода, с промежуточной финансовой информацией соответствующего промежуточного периода предшествующего финансового года, с промежуточной финансовой информацией, ожидаемой руководством за текущий период, и с последней проаудированной годовой финансовой отчетностью.
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с ожидаемыми результатами, такими как бюджетные или прогнозные значения (например, сравнение остатков по налогам и соотношения резерва на налог на прибыль и дохода до налогообложения в текущей промежуточной финансовой информации с соответствующей информацией в (а) бюджете с использованием ожидаемых ставок налогообложения и (б) финансовой информации за предшествующие периоды).
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с соответствующей нефинансовой информацией.
- Сравнение отраженных сумм или коэффициентов, полученных на основе отраженных сумм, с ожидаемыми значениями, определенными аудитором. Аудитор определяет ожидаемые значения путем выявления и применения взаимосвязей, существование которых обоснованно ожидается на основании понимания аудитором особенностей организации и отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность.
- Сравнение коэффициентов и показателей за текущий промежуточный период с коэффициентами и показателями организаций той же отрасли.
- Сравнение отношений между элементами текущей промежуточной финансовой информации с соответствующими отношениями в промежуточной финансовой информации предшествующих периодов, например расходов в разбивке по виду, выраженных в процентах от продаж, активов в разбивке по виду, выраженных в процентах от общей суммы активов, и процента изменения суммы продаж к проценту изменения дебиторской задолженности.
- Сравнение разгруппированных данных. Ниже приведены примеры способов разгруппировки данных:
 - по периодам, например: статьи доходов и расходов разбиваются на квартальные, месячные и недельные суммы;
 - по группам продуктов или источнику доходов;
 - по местонахождению, например по компонентам;
 - по характеристикам операций, например: выручка, полученная дизайнерами, архитекторами или рабочими;
 - по отдельным характеристикам операций, например: данные о продажах в разбивке по продуктам и месяцам.

Приложение 3

Пример письма-представления руководства

Приведенное ниже письмо не является стандартным письмом. Заявления руководства могут быть различными для различных организаций и различных промежуточных периодов.

(Фирменный бланк организации)

(Аудитору)

(Дата)

Вступительный раздел, если промежуточная финансовая информация включает сокращенную финансовую отчетность:

Настоящее письмо с заявлениями руководства предоставлено в связи с проведением вами обзорной проверки сокращенного баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним сокращенных отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, с целью формирования вывода о том, были ли вами выявлены факты, на основании которых вы считаете, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

Мы подтверждаем свою ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].

Вступительный раздел, если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления:

Настоящее письмо с заявлениями руководства предоставлено в связи с проведением вами обзорной проверки баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний с целью формирования вывода о том, были ли вами выявлены факты, на основании которых вы считаете, что настоящая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств (или «не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств») в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

Мы подтверждаем свою ответственность за достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].

Мы подтверждаем на основании всей имеющейся в нашем распоряжении информации следующие заявления:

- Вышеупомянутая промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].
- Мы предоставили вам все бухгалтерские регистры и подтверждающую документацию, все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (а именно проводившихся [указать соответствующие даты]).
- Нам неизвестно о каких-либо существенных операциях, которые не были надлежащим образом отражены в данных бухгалтерского учета, на основе которых подготовлена настоящая промежуточная финансовая информация.
- Нам неизвестно о случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

- Мы подтверждаем свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок.
- Мы раскрыли вам информацию обо всех значительных фактах, имеющих отношение к выявленным или предполагаемым недобросовестным действиям, которые могли оказать влияние на организацию.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий.
- Мы считаем, что влияние неисправленных искажений, приведенных в прилагаемой таблице, является несущественным как в отдельности, так и в совокупности для промежуточной финансовой информации в целом.
- Мы подтверждаем полноту предоставленной вам информации относительно определения связанных сторон.
- В промежуточной финансовой информации было надлежащим образом отражено и в необходимых случаях надлежащим образом раскрыто следующее:
 - операции со связанными сторонами, включая продажи, покупки, кредиты, передачи, соглашения об аренде и гарантиях, суммы, подлежащие получению от связанных сторон или уплате связанным сторонам;
 - письменные или устные гарантии, по которым у организации существует условное обязательство;
 - соглашения и опционы на обратный выкуп ранее проданных активов.
- Представление и раскрытие оценок справедливой стоимости активов и обязательств выполнены в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Используемые допущения, применимые для определения оценок справедливой стоимости и раскрытия информации, отражают наше намерение и способность выполнять определенные действия от имени организации.
- Мы не имеем планов или намерений, которые могли бы существенно повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в промежуточной финансовой информации.
- Мы не имеем планов прекращения выпуска групп продуктов или других планов или намерений, которые приведут к возникновению излишних или устаревших запасов, а также никакие запасы не отражены в сумме, превышающей цену реализации.
- Организация имеет надлежащие права собственности на все активы, а залоговые права или обременения в отношении активов организации отсутствуют.
- Мы отразили или раскрыли надлежащим образом все обязательства, как фактические, так и условные.
- [Приведите дополнительные заявления, относящиеся к новым стандартам бухгалтерского учета, которые применяются впервые, и рассмотрите вопрос о дополнительных заявлениях, которые необходимы в соответствии с какими-либо новыми Международными стандартами аудита и применимы к промежуточной финансовой информации.]

Согласно всей имеющейся в нашем распоряжении информации, в период после отчетной даты и до даты настоящего письма не имели места события, в связи с которыми могла потребоваться корректировка промежуточной финансовой информации или раскрытие в ней информации.

(Руководитель организации)

(Финансовый директор)

Приложение 4

Примеры заключений по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний.¹ Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».² Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Вывод

На основе проведенной нами обзорной проверки не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

¹ Аудитор может указать регулирующий или равноценный орган, в который представляется промежуточная финансовая информация.

² Если проводится обзорная проверка финансовой информации прошедших периодов, отличной от промежуточной финансовой информации, это предложение должно быть представлено в следующей формулировке: «Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410, применимым к обзорной проверке финансовой информации прошедших периодов, которую проводит независимый аудитор организации». Остальные разделы заключения следует адаптировать в соответствии с обстоятельствами.

Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату³. Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»⁴. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Вывод

На основе проведенной нами обзорной проверки не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

³ См. сноску 1.

⁴ См. сноску 2.

Приложение 5

Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой в связи с отклонением от применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний¹. Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»². Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для вывода с оговоркой

Согласно информации, предоставленной руководством, организация ABC исключила некоторые обязательства по аренде из состава имущества и долгосрочной задолженности, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы для обеспечения соответствия [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Данная информация указывает на то, что, если бы на 31 марта 20X1 года эти обязательства по аренде были капитализированы, это привело бы к увеличению суммы имущества на _____ долларов США, суммы долгосрочной задолженности – на _____ долларов США и к увеличению (уменьшению) сумм чистого дохода и прибыли на акцию на _____ долларов США, _____ долларов США, _____ долларов США и _____ долларов США соответственно за три месяца, закончившихся на эту дату.

Вывод с оговоркой

На основе проведенной нами обзорной проверки, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущем разделе, не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки

¹ См. сноску 1 Приложения 4.

² См. сноску 2 Приложения 4.

финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату³. Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*»⁴. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для вывода с оговоркой

Согласно информации, предоставленной руководством, организация ABC исключила некоторые обязательства по аренде из состава имущества и долгосрочной задолженности, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы для обеспечения соответствия [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Данная информация указывает на то, что, если бы на 31 марта 20X1 года эти обязательства по аренде были капитализированы, это привело бы к увеличению суммы имущества на _____ долларов США, суммы долгосрочной задолженности – на _____ долларов США и к увеличению (уменьшению) сумм чистого дохода и прибыли на акцию на _____ долларов США, _____ долларов США, _____ долларов США и _____ долларов США соответственно за три месяца, закончившихся на эту дату.

Вывод с оговоркой

На основании проведенной нами обзорной проверки, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущем разделе, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

³ См. сноску 1 Приложения 4.

⁴ См. сноску 2 Приложения 4.

Приложение 6

Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой в связи с ограничением объема, не установленным руководством

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний¹ Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

За исключением фактов, разъяснение которых представлено в следующем разделе, мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*»². Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для вывода с оговоркой

В результате пожара в филиале, произошедшего (дата) и уничтожившего бухгалтерские записи по дебиторской задолженности, мы не смогли завершить проверку дебиторской задолженности в общей сумме _____ долларов США, включенной в промежуточную финансовую информацию. Организация восстанавливает эти бухгалтерские записи и не может с определенностью утверждать, будет ли на основании этих бухгалтерских записей подтверждена приведенная выше сумма и соответствующий резерв по безнадежной задолженности. Если бы мы имели возможность провести проверку дебиторской задолженности в полном объеме, мы могли бы выявить факты, указывающие на необходимость внесения корректировок в промежуточную финансовую информацию.

Вывод с оговоркой

За исключением корректировок промежуточной финансовой информации, о которых нам могло бы стать известно, если бы не возникла описанная выше ситуация, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в

¹ См. сноску 1 Приложения 4.

² См. сноску 2 Приложения 4.

соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]
[Адрес]

Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату³. Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

За исключением фактов, разъяснение которых представлено в следующем разделе, мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*»⁴. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для вывода с оговоркой

В результате пожара в филиале, произошедшего (дата) и уничтожившего бухгалтерские записи по дебиторской задолженности, мы не смогли завершить проверку дебиторской задолженности в общей сумме _____ долларов США, включенной в промежуточную финансовую информацию. Организация восстанавливает эти бухгалтерские записи и не может с определенностью утверждать, будет ли на основании этих бухгалтерских записей подтверждена приведенная выше сумма и соответствующий резерв по безнадежной задолженности. Если бы мы имели возможность провести проверку дебиторской задолженности в полном объеме, мы могли бы выявить факты, указывающие на необходимость внесения корректировок в промежуточную финансовую информацию.

Вывод с оговоркой

За исключением корректировок промежуточной финансовой информации, о которых нам могло бы стать известно, если бы не возникла описанная выше ситуация, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

³ См. сноску 1 Приложения 4.

⁴ См. сноску 2 Приложения 4.

Приложение 7

Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих отрицательный вывод в связи с отклонением от применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний¹ Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»². Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для выражения отрицательного вывода

Начиная с данного периода руководство организации прекратило консолидацию финансовой отчетности дочерних организаций, так как консолидация, по мнению руководства, не требуется в связи с существованием новых значительных неконтролирующих долей участия. Такое решение не соответствует [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Если бы была подготовлена консолидированная финансовая отчетность, то практически каждый счет в данной промежуточной финансовой информации имел бы существенные отличия.

Отрицательный вывод

Наш промежуточный обзор показывает, что в связи с тем, что инвестиции организации в дочерние организации не учитываются на консолидированной основе, как это описано в предшествующем разделе, данная промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки

¹ См. сноску 1 Приложения 4.

² См. сноску 2 Приложения 4.

финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))**Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

[Надлежащий адресат]

Введение

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату.³ Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

Объем обзорной проверки

Мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*»⁴. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

Основание для выражения отрицательного вывода

Начиная с данного периода руководство организации прекратило консолидацию финансовой отчетности дочерних организаций, так как консолидация, по мнению руководства, не требуется в связи с существованием новых значительных неконтролирующих долей участия. Такое решение не соответствует [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Если бы была подготовлена консолидированная финансовая отчетность, то практически каждый счет в данной промежуточной финансовой информации имел бы существенные отличия.

Отрицательный вывод

Наш промежуточный обзор показывает, что в связи с тем, что инвестиции организации в дочерние организации не учитываются на консолидированной основе, как это описано в предшествующем разделе, данная промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

³ См. сноску 1 Приложения 4.

⁴ См. сноску 2 Приложения 4.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ
УВЕРЕННОСТЬ 3000 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)**

**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ
АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ
ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям, отличным от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов, к которым применяются Международные стандарты аудита и Международные стандарты обзорных проверок соответственно (см. пункты А21–А22).
2. Задания, обеспечивающие уверенность, включают как задания по подтверждению, в которых иная, чем практикующий специалист, сторона, проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями, так и задания по непосредственной оценке, в которых практикующий специалист проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями. Настоящий стандарт содержит требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы в отношении заданий по подтверждению, обеспечивающих разумную и ограниченную уверенность. Настоящий стандарт также может быть применен к заданиям по непосредственной оценке, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность, с учетом необходимых изменений и дополнений, требуемых обстоятельствами задания.
3. Настоящий стандарт предполагает, что:
 - (а) члены рабочей группы и лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания (для заданий, в которых оно назначено), соблюдают требования части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность, или другие не менее строгие профессиональные требования, установленные законом или нормативным актом (см. пункты А30–А34).
 - (б) Выполняющий задание практикующий специалист является членом аудиторской организации, которая соблюдает требования МСКК 1¹, или иные не менее строгие, чем установлены МСКК 1, профессиональные требования или требования, основанные на законе или нормативном акте, к системе контроля качества аудиторской организации (см. пункты А61–А66).

¹ Международный стандарт контроля качества (МСКК 1) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

4. Контроль качества в аудиторской организации, выполняющей задание по обеспечению уверенности, и соблюдение этических принципов, в том числе требования независимости, широко признаны как соответствующие общественным интересам и являются составной частью высокого качества заданий, обеспечивающих уверенность. Практикующий профессиональный бухгалтер должен быть знаком с данными требованиями. Если компетентный практикующий специалист, не являющийся практикующим профессиональным бухгалтером, решает соблюдать требования данного или других МСЗОУ, важно осознавать, что настоящий стандарт содержит требования соблюдения норм, установленных в предыдущем пункте.

Сфера применения

5. Настоящий стандарт распространяется на задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов, как описано в *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность* (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность). Когда предмет задания, рассмотренный в другом МСЗОУ, относится к предмету конкретного задания, этот другой стандарт применяется наряду с настоящим стандартом (см. пункт A21–A22).
6. Не все задания, выполняемые практикующими специалистами, являются заданиями, обеспечивающими уверенность. Другие часто выполняемые задания, не являющиеся заданиями, обеспечивающими уверенность, как определено в пункте 12(a), и, следовательно, не относящиеся к настоящему стандарту, в частности:
 - (a) задания, рассматриваемые в Международных стандартах сопутствующих услуг, такие как задания по выполнению согласованных процедур и компиляции²;
 - (b) подготовка налоговых деклараций и расчетов, когда не формируется вывод, обеспечивающий уверенность;
 - (c) задания по консультированию или выдаче рекомендации, в том числе управленческое и налоговое консультирование (см. пункт A1).
7. Задание, обеспечивающее уверенность, осуществляемое согласно данному МСЗОУ, может быть частью более крупного задания. В таком случае настоящий стандарт применяется только в отношении той части задания, которая обеспечивает уверенность.
8. Следующие задания, удовлетворяющие требованиям пункта 12(a), не рассматриваются как задания, обеспечивающие уверенность, в соответствии с настоящим стандартом:
 - (a) задания по участию в судебных разбирательствах, предметом которых являются вопросы бухгалтерского учета, аудита, налогообложения или иные аналогичные вопросы;
 - (b) задания, включающие выражение профессионального мнения, точки зрения или формулировки, из которых пользователь может получить некую уверенность, если применимо всё следующее:
 - (i) такое мнение, точка зрения или формулировка несущественны в рамках задания в целом;
 - (ii) выпущенный письменный отчет содержит выраженное ограничение на его использование исключительно предполагаемыми пользователями, указанными в отчете;
 - (iii) в письме-представлении, адресованном предполагаемым пользователям, установлено, что задание не является заданием, обеспечивающим уверенность;
 - (iv) задание не рассматривается как задание, обеспечивающее уверенность, в отчете профессионального бухгалтера.

Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений и отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность, датированным 15 декабря 2015 года или после этой даты.

² МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» и МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции».

Цели

10. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, перед практикующим специалистом стоят следующие цели:
 - (a) получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений;
 - (b) сформировать вывод относительно результата количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания в форме письменного заключения, в котором содержится выражение ограниченной либо разумной уверенности, а также описана основа для вывода (см. пункт A2);
 - (c) проинформировать о требованиях настоящего стандарта и других соответствующих стандартов, как это изложено далее.
11. Во всех случаях, когда разумная или ограниченная уверенность не могут быть получены, а формирование вывода с оговоркой в заключении практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, настоящий стандарт требует, чтобы практикующий специалист отказался от вывода или отказался от задания, если отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Определения

12. Для целей настоящего стандарта и других МСЗОУ следующие термины имеют приведенные ниже значения (см. пункт A27):
 - (a) Задание, обеспечивающее уверенность – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Каждое задание, обеспечивающее уверенность, можно классифицировать в одну из двух групп (см. пункт A3):
 - (i) либо задание, обеспечивающее разумную уверенность, либо задание, обеспечивающее ограниченную уверенность:
 - a. В рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию, до приемлемо низкого уровня с учетом имеющихся обстоятельств с целью формирования вывода. Вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает его мнение о результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.
 - b. В рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий данному заданию, до приемлемого уровня с учетом имеющихся обстоятельств (но такой риск выше, чем в задании, обеспечивающем разумную уверенность) с целью формирования вывода в форме, которая передает, не привлекли ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения. Характер, сроки и объем процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, однако процедуры планируются таким образом, чтобы обеспечить уровень уверенности, который практикующий специалист на основании своего профессионального суждения сочтет значимым. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная (см. пункты A3–A7).
 - (ii) Различие заданий по подтверждению и заданий по непосредственной оценке (см. пункт A8):

- a. задание по подтверждению – в заданиях по подтверждению сторона, иная чем, практикующий специалист, измеряет или оценивает оцениваемый предмет задания с использованием критериев. Сторона, иная, чем практикующий специалист, также зачастую представляет полученную информацию о предмете задания в отчете или заявлении. Вместе с тем в некоторых случаях практикующий специалист может представить информацию о предмете задания в заключении, обеспечивающем уверенность. В заданиях по подтверждению вывод практикующего специалиста касается того, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений. Вывод практикующего специалиста может быть сформирован в терминах (см. пункты A178, A180):
- i. оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
 - ii. информации о предмете задания и применимых критериях
 - iii. заявлений, сделанных соответствующей стороной.
- b. задания по непосредственной оценке – в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев и представляет полученную информацию о предмете задания в составе заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, или в качестве приложения к ним. В заданиях по непосредственной оценке вывод практикующего специалиста касается представления заключения по результатам количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания с использованием критериев.
- (b) Умения и навыки, обеспечивающие уверенность – умения и навыки, используемые при планировании, сборе доказательств, оценке доказательств, информационном взаимодействии и представлении заключения, которые проявляет практикующий специалист при обеспечении уверенности и которые отличаются от экспертизы оцениваемого предмета задания любого конкретного задания, обеспечивающего уверенность, либо его количественной или качественной оценки (см. пункт A9).
- (c) Критерии представляют собой контрольные показатели, используемые для оценки или измерения оцениваемого предмета задания. Применимые критерии – это критерии, используемые в конкретном задании (см. пункт A10).
- (d) Обстоятельства задания – широкий спектр различных характеристик конкретного задания, который включает: условия задания; в зависимости от того, является ли задание заданием, обеспечивающим разумную уверенность, или заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность, характеристики оцениваемого предмета задания; критерии количественной или качественной оценки; информационные потребности предполагаемых пользователей; соответствующие характеристики ответственной стороны, лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, заказчика задания и их окружения; другие вопросы, например, события, условия и практику, которые могут иметь значимые последствия для задания.
- (e) Руководитель задания – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования. Под термином "руководитель задания" в соответствующих случаях следует понимать эквивалент этого термина, применяемый в государственном секторе.
- (f) Риск, присущий заданиям, обеспечивающим уверенность – риск того, что практикующий специалист сделает ненадлежащий вывод в случае, когда информация о предмете задания содержит существенные искажения (см. пункты A11-A14).
- (g) Заказчик задания – сторона, которая привлекает практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность (см. пункт A15).
- (h) Рабочая группа – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в

сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания. При этом данный термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть.

- (i) Доказательства – информация, использованная практикующим специалистом для формирования им вывода. Доказательства включают как информацию, содержащуюся в соответствующих информационных системах, если они имеются, так и прочую информацию. Для целей Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (см. пункты A146–A152):
 - (i) достаточность доказательств – это количественная оценка доказательств;
 - (ii) надлежащий характер – это качественная оценка доказательств.
- (j) Аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, корпорация или другая организация профессиональных бухгалтеров. Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
- (k) Финансовая информация прошедших периодов – представленная в виде финансовых показателей информация относительно конкретной организации, полученная главным образом из ее системы бухгалтерского учета, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом.
- (l) Служба внутреннего аудита – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение эффективности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля.
- (m) Предполагаемый пользователь – лицо, или организация, или группа лиц, которые, как ожидает практикующий специалист, будут использовать заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. В некоторых случаях предполагаемыми пользователями могут быть иные лица, чем те, которым адресовано заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A16–A18, A37).
- (n) Лицо, проводящее количественную или качественную оценку – сторона, которая проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Лицо, проводящее количественную или качественную оценку, обладает квалификацией по оцениваемому предмету задания (см. пункты A37, A39).
- (o) Искажение – различие между информацией о предмете задания и соответствующей количественной или качественной оценкой оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями. Искажения могут быть умышленными или неумышленными, качественными или количественными и включать пропуски.
- (p) Искажение фактов (в отношении прочей информации) – прочая информация, которая не связана с вопросами, относящимися к предмету задания либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, неверно изложенная или представленная. Существенное искажение фактов может подорвать доверие к документу, содержащему информацию о предмете задания.
- (q) Прочая информация – информация (отличная от информации о предмете задания и, таким образом, относящаяся к заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность), включенная в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой в документ, содержащий информацию о предмете задания либо заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.
- (r) Практикующий специалист – практикующий профессиональный бухгалтер. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо в соответствующих случаях аудиторская организация. Когда в настоящем стандарте устанавливаются требования и обязанности, явно касающиеся руководителя задания, используется термин «руководитель задания», а не «практикующий специалист» (см. пункт A37).

- (s) Эксперт практикующего специалиста – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от обеспечения уверенности, чья работа в этой области помогает практикующему специалисту получить достаточные надлежащие доказательства. Эксперт практикующего специалиста может быть внутренним экспертом практикующего специалиста (который является партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, аудиторской организацией практикующего специалиста или организацией, входящей в сеть) или внешним экспертом практикующего специалиста.
 - (t) Профессиональное суждение – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов, обеспечивающих уверенность, и этических стандартов при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного задания.
 - (u) Профессиональный скептицизм – установка, предполагающая, что практикующий специалист ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.
 - (v) Ответственная сторона – сторона, которая отвечает за оцениваемый предмет задания (см. пункт A37).
 - (w) Риск существенного искажения – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала задания.
 - (x) Информация о предмете задания – полученный результат количественной или качественной оценки предмета задания с использованием критериев, то есть информация, возникающая в результате применения критериев к оцениваемому предмету задания (см. пункт A19).
 - (y) Оцениваемый предмет задания – объект, который подвергается количественной или качественной оценке с применением критериев.
13. Для целей настоящего и других МСЗОУ термин «соответствующие стороны» относится к ответственной стороне, лицу, осуществляющему количественную или качественную оценку, или заказчику задания соответственно (см. пункты A20, A37).

Требования

Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность

Применимость соответствующих заданию стандартов

- 14. Практикующий специалист должен применять настоящий стандарт и любой иной МСЗОУ, относящийся к предмету задания и соответствующий заданию.
- 15. Практикующий специалист не должен заявлять о соответствии этому или любой другому МСЗОУ, за исключением тех случаев, когда он полностью выполняет требования всех МСЗОУ, применимых к какому-либо конкретному заданию (см. пункты A21–A22, A170).

Текст настоящего стандарта

- 16. Практикующий специалист должен понимать текст настоящего стандарта в полном объеме, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, для того чтобы осознавать его цели и надлежащим образом выполнять его требования (см. пункты A23–A28).

Соблюдение значимых требований

- 17. В соответствии с настоящим пунктом практикующий специалист должен соблюдать каждое требование настоящего стандарта и иных связанных с предметом задания МСЗОУ, за исключением тех случаев, когда в обстоятельствах конкретного задания требование не применимо, поскольку оно обусловлено обстоятельствами, которые не существуют. Требования, применимые только к заданиям с ограниченной уверенностью или к заданиям с разумной уверенностью, представлены как дополнительное колоночное значение в виде буквы «О» (ограниченная уверенность) или «Р» (разумная уверенность) после номера пункта (см. пункт A29).

18. В редких обстоятельствах практикующий специалист может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования МСЗОУ. В подобных обстоятельствах практикующий специалист должен выполнить альтернативные процедуры, чтобы достичь цели этого требования. Необходимость отступления практикующим специалистом от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна.

Цель не достигается

19. Если цель настоящего стандарта и иных связанных с предметом задания МСЗОУ не может быть достигнута, практикующий специалист должен оценить, требуется ли в этом случае сформировать модифицированный вывод или отказаться от задания, если отказ от задания возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Ситуация, когда цель, установленная соответствующим стандартом, не достигается, представляет собой значимый вопрос, требующий документирования в соответствии с пунктом 79 настоящего стандарта.

Этические требования

20. Практикующий специалист должен выполнять требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность, или другие нормативно-правовые требования, которые являются не менее строгими (см. пункты А30–А34, А60).

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

21. Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер.
22. Практикующий специалист должен принять или продолжить выполнение задания, обеспечивающего уверенность, только когда (см. пункты А30–А34):
- (a) он не имеет оснований сомневаться, что соответствующие этические требования, в том числе требование независимости, будут соблюдены;
 - (b) он уверен, что лица, которые выполняют задание, вместе обладают соответствующей компетентностью, способностями и возможностями (см. также пункт 32);
 - (c) согласованы основополагающие условия задания, а именно:
 - (i) определено, что выполнены обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность (см. также пункты 24–26);
 - (ii) подтверждено, что имеется общее понимание между практикующим специалистом и заказчиком задания условий задания, в том числе ответственности практикующего специалиста за заключение или отчет.
23. Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от задания, он должен безотлагательно передать эту информацию в организацию, чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры.

Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность

24. Для проверки того, выполнены ли обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, практикующий специалист должен на основе предварительных сведений об обстоятельствах задания и обсуждения с соответствующими сторонами установить (см. пункты А35–А36):
- (a) каковы роль и ответственность соответствующих сторон, приемлемые в данных обстоятельствах (см. пункты А37–А39);
 - (b) имеются ли у задания все следующие характеристики:
 - (i) оцениваемый предмет задания является надлежащим (см. пункты А40–А44);

- (ii) критерии, которые практикующий специалист ожидает применить к подготовке информации о предмете задания приемлемы в обстоятельствах задания, в том числе они соответствуют следующим качественным характеристикам (см. пункты A45–A50):
 - a. уместность;
 - b. полнота;
 - c. надежность;
 - d. нейтральность;
 - e. понятность;
 - (iii) критерии, которые практикующий специалист ожидает применить к подготовке информации о предмете задания, должны быть доступны для предполагаемых пользователей (см. пункты A51–A52);
 - (iv) ожидания практикующего специалиста относительно возможности получить доказательства, необходимые для подтверждения его вывода (см. пункты A53–A55);
 - (v) вывод практикующего специалиста в форме, соответствующей либо заданию, обеспечивающему разумную уверенность, либо заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, будет оформлен в виде письменного заключения или отчета;
 - (vi) рациональная цель – в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист должен иметь возможность получить значительную уверенность (см. пункт A56).
25. Если обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, не выполняются, практикующий специалист должен обсудить этот вопрос с заказчиком задания. Если не могут быть выполнены изменения для того, чтобы выполнить обязательные условия принятия задания, практикующий специалист не должен принимать задание в качестве задания, обеспечивающего уверенность, если только это не требуется законами или нормативными актами. При этом задания, относящиеся к указанным выше, не регулируются Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность. Следовательно, практикующий специалист не должен указывать в заключении, что задание было выполнено в соответствии с этим или любым другим МСЗОУ.

Ограничение объема работ до принятия условий задания

26. Если заказчик задания налагает ограничения на объем работ, которые практикующий специалист намерен выполнить для соблюдения условий предлагаемого задания, обеспечивающего уверенность, при этом практикующий специалист полагает, что такое ограничение приводит к необходимости отказаться от вывода по информации о предмете задания, практикующий специалист не должен принимать такое задание в качестве задания, обеспечивающего уверенность, если только это не требуется законами или нормативными актами (см. пункт A155(c)).

Согласование условий задания

27. Практикующему специалисту следует согласовать условия задания с заказчиком задания. Согласованные условия задания должны быть зафиксированы достаточно подробно в письменном соглашении об условиях задания или другом письменном документе подходящей формы, письменном подтверждении или в форме, установленной законами или нормативными актами (см. пункты A57–A58).
28. Для повторяющихся заданий практикующий специалист должен оценить, изменились ли обстоятельства, что может привести к пересмотру условий задания, и есть ли необходимость напоминания заказчику задания о действующих условиях задания.

Принятие изменений в условиях задания

29. Практикующий специалист не должен соглашаться на изменение в условиях задания, когда для этого отсутствует разумное обоснование. Если такое изменение происходит, практикующий

специалист не должен оставлять без внимания доказательства, полученные до этого изменения (см. пункт A59).

Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предусмотренные законом или нормативными актами

30. В некоторых случаях закон или нормативный акт соответствующей юрисдикции предписывает формат или формулировки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. В таких обстоятельствах практикующий специалист должен оценить:

- (a) может ли предполагаемый пользователь понимать превратно вывод по заданию, обеспечивающему уверенность;
- (b) если да, могут ли дополнительные пояснения в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, снизить вероятность превратного понимания.

Если практикующий специалист решает, что дополнительные пояснения в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, не могут снизить вероятность превратного понимания, он не должен принимать задание, если только это не требуется законами или нормативными актами. Задания, выполняемые в соответствии с законами или нормативными актами, не регулируются Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность. Следовательно, практикующий специалист не должен включать никаких ссылок в заключение или отчет по заданию на то, что задание выполнялось в соответствии настоящим стандартом или любым другим МСЗОУ (см. также пункт 71).

Контроль качества

Свойства руководителя задания

31. Руководитель задания должен:

- (a) быть сотрудником аудиторской организации, которая применяет МСКК 1 или другие профессиональные требования, а также требования законов или нормативных актов, не менее строгие, чем требования МСКК 1 (см. пункты A60–A66);
- (b) иметь компетентность в навыках и методах обеспечения уверенности, полученную путем интенсивного обучения и практического применения (см. пункт A60);
- (c) иметь достаточно познаний относительно оцениваемого предмета задания и его количественной или качественной оценки, чтобы нести ответственность за вывод по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A67–A68).

Назначение рабочей группы

32. Руководитель задания должен (см. пункт A69):

- (a) быть уверен, что лица, выполняющие задание, совместно обладают соответствующими компетентностью и способностями, чтобы (см. пункты A70–A71):
 - (i) выполнить задание в соответствии с применимыми стандартами, а также законодательными и нормативными требованиями;
 - (ii) а также могут выпустить надлежащее заключение по заданию, обеспечивающему уверенность, в соответствующих обстоятельствах;
- (b) быть уверен, что практикующий специалист сможет привлечь к работе:
 - (i) эксперта практикующего специалиста, когда требуется работа такого эксперта (см. пункты A70–A71);
 - (ii) другого практикующего специалиста, который не входит в рабочую группу, когда требуется работа такого практикующего специалиста (см. пункты A72–A73)

в том объеме, который необходим, чтобы нести ответственность за вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, на основе информации о предмете задания.

Ответственность руководителя задания

33. Руководитель задания должен нести ответственность за общее качество выполнения задания, включая ответственность за то, что.

- (a) были проведены соответствующие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий;
 - (b) задание было спланировано и осуществлялось (включая соответствующее распределение работы и надзор) для удовлетворения требований профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
 - (c) были осуществлены проверки качества выполнения задания в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации, а также проверка документации по заданию до даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт А74);
 - (d) для обеспечения доказательств достижения практикующим специалистом установленных целей и выполнения задания в соответствии с применимыми МСЗОУ и законодательными и нормативными актами была подготовлена надлежащая документация по заданию;
 - (e) рабочей группой были проведены необходимые консультации по сложным или спорным вопросам.
34. На протяжении всего задания руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами рабочей группы. В случаях, когда руководителю задания становится известно благодаря системе контроля качества или из иных источников о фактах, свидетельствующих о несоблюдении рабочей группой соответствующих этических требований, руководитель задания должен, проведя консультации с другими ответственными лицами в аудиторской организации, определить надлежащие меры реагирования.
35. Руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, используя материалы, рассылаемые по внутрифирменным каналам, и, если возможно, материалы других организаций, входящих в сеть, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на выполняемое задание, обеспечивающее уверенность.

Проверка качества выполнения задания

36. Для тех заданий, если такие имеются, для которых законом или нормативными актами либо согласно внутрифирменным правилам требуется проверка контроля качества:
- (a) руководитель задания должен нести ответственность за обсуждение значимых вопросов, возникающих во время задания с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, и за то, чтобы заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, не были датированы до завершения проверки качества выполнения задания;
 - (b) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно осуществить объективную оценку значимых суждений, выработанных рабочей группой, и выводов, которые рабочая группа сформулировала в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Это оценка должна включать (см. пункт А75):
 - (i) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;
 - (ii) проверку информации о предмете задания и предлагаемого заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (iii) проверку отобранных документов по заданию, относящихся к значимым суждениям и выводам, которые выработала рабочая группа;
 - (iv) оценку выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и соображений относительно того, является ли надлежащим заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.

Профессиональный скептицизм, профессиональное суждение, навыки и методы обеспечения уверенности

37. Практикующему специалисту следует спланировать и выполнить задание с применением профессионального скептицизма, признавая возможность наличия обстоятельств, которые приводят к существенному искажению информации о предмете задания (см. пункты А76–А80).

38. Практикующий специалист должен использовать профессиональное суждение для планирования и выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в том числе характера, сроков и объемов процедур (см. пункты A81–A85).
39. Практикующий специалист должен применять навыки и методы обеспечения уверенности как часть итеративного планомерного процесса выполнения задания.

Планирование и выполнение задания

Планирование

40. Практикующий специалист должен планировать задание, чтобы обеспечить его эффективное выполнение, включая объем, сроки проведения и общую направленность задания, и определить характер, время и объем планируемых процедур таким образом, чтобы, выполнив их, достичь целей, поставленных перед практикующим специалистом (см. пункты A86–A89).
41. Практикующий специалист должен определить, являются ли критерии применимыми к обстоятельствам задания, в том числе соответствуют ли они характеристикам, указанным в пункте 24(b)(ii).
42. Если после принятия задания выяснится, что одно или более обязательных условий задания, обеспечивающего уверенность, не соблюдаются, практикующий специалист должен обсуждать этот вопрос с соответствующей стороной и решить:
 - (a) может ли данный вопрос быть разрешен тем путем, который удовлетворит требования практикующего специалиста;
 - (b) допустимо ли продолжать выполнение задания;
 - (c) нужно ли отразить этот вопрос в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и, если да, каким образом.
43. Если после принятия задания выяснится, что некоторые или все критерии представляются непригодными или часть или весь оцениваемый предмет задания для задания, обеспечивающего уверенность, выбран неверно, практикующий специалист рассматривает возможность отказа от задания, при условии что такой отказ предусмотрен применимым законодательством или нормативными актами. Если практикующий специалист продолжает выполнение задания, он должен сформировать вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказаться от вывода, в соответствии с обстоятельствами (см. пункты A90–A91).

Существенность

44. Практикующий специалист должен принимать во внимание существенность, когда (см. пункты A92–A100):
 - (a) планирует и выполняет задание, обеспечивающее уверенность, в том числе когда определяет характер, сроки и длительность процедур;
 - (b) оценивает, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений.

Понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания

45. Практикующий специалист должен направить запросы соответствующей стороне по следующим вопросам:
 - (a) известно ли ей о каком-либо фактическом или предполагаемом умышленном искажении или несоблюдении законов и нормативных актов, влияющих на информацию о предмете задания (см. пункт A101);
 - (b) если ли у ответственной стороны служба внутреннего аудита, а если есть, то направить дополнительные запросы, чтобы получить понимание деятельности службы внутреннего аудита и основных результатов, относящихся к информации о предмете задания;
 - (c) использовала ли ответственная сторона деятельность экспертов для подготовки информации о предмете задания.

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>46O. Практикующий специалист должен получить понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в объеме, достаточном для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) позволить практикующему специалисту определить области, в которых вероятно возникновение искажений информации о предмете задания; (b) тем самым обеспечить основу для разработки и выполнения процедур для выбора областей, указанных в пункте 46O (a), и получить ограниченную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста (см. пункты A101–A104, A107). <p>47O. Для получения понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания согласно пункту 46O практикующий специалист должен рассмотреть процесс, использованный для подготовки информации о предмете задания (см. пункт A106).</p>	<p>46P. Практикующий специалист должен получить понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в объеме, достаточном для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) позволить практикующему специалисту определить и оценить риски существенного искажения информации о предмете задания; (b) тем самым обеспечить основу для разработки и выполнения процедур в ответ на оцененные риски и получить разумную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста (см. пункты A101–A103, A107). <p>47P. Для получения понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания согласно пункту 46P практикующий специалист должен получить понимание системы внутреннего контроля за подготовкой информации о предмете задания, относящегося к заданию. Это включает оценку структуры средств контроля, относящихся к заданию, и определение того, внедрено ли средство контроля в дополнение к запросу персоналу, отвечающему за информацию о предмете задания (см. пункт A105).</p>

Получение доказательств

Риски и ответ на выявленные риски

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>48O. На основании собственного понимания (см. пункт 46O) практикующий специалист должен (см. пункты A108–A112):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) выявить области, в которых вероятно возникновение существенных искажений информации о предмете задания; (b) разработать и провести процедуры, чтобы определить области, обозначенные в пункте 48O (a), и получить ограниченную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста. 	<p>48P. На основании собственного понимания (см. пункт 46P) практикующий специалист должен (см. пункты A108–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) выявить и оценить риски существенного искажения информации о предмете задания; (b) разработать и провести процедуры, чтобы в ответ на оцененные риски получить разумную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста. В дополнение к любым другим процедурам относительно информации о предмете задания, необходимым в обстоятельствах задания, процедуры, проводимые практикующим специалистом,

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	<p>должны включать получение достаточных надлежащих доказательств, касающихся операционной эффективности соответствующих средств контроля за информацией о предмете задания, когда:</p> <p>(i) оценка практикующим специалистом риска существенного искажения предусматривает ожидание того, что средства контроля функционируют эффективно; или</p> <p>(ii) иные, чем тестирование средств контроля, процедуры не могут сами по себе обеспечить достаточные надлежащие доказательства.</p>
<p>Определение, нужны ли дополнительные процедуры для выполнения заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность</p> <p>49O. Если практикующему специалисту становится известно о вопросах, которые могут привести его к предположению, что информация о предмете задания может быть существенно искажена, практикующий специалист должен разработать и провести дополнительные процедуры, чтобы получить больше доказательств, которые позволят ему (см. пункты A112–A117):</p> <p>(a) сделать вывод о том, что низка вероятность того, что рассматриваемый вопрос повлечет существенные искажения информации о предмете задания</p> <p>(b) решить, что рассматриваемый вопрос приводит к существенному искажению информации о предмете задания.</p>	<p>Пересмотр оценки рисков в заданиях, обеспечивающих разумную уверенность</p> <p>49P. Оценка практикующим специалистом риска существенного искажения информации о предмете задания может изменяться в ходе выполнения задания по мере получения дополнительных доказательств. В обстоятельствах, когда практикующий специалист получает доказательство, противоречащее другим доказательствам, на которых он первоначально основывал оценку рисков существенного искажения, практикующий специалист должен пересмотреть и модифицировать планируемые процедуры соответственно (см. пункт A112).</p>

50. При разработке и проведении процедур практикующий специалист должен принять во внимание уместность и надежность информации, которая используется как доказательства. Если:

- (a) доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника
- (b) практикующий специалист сомневается в надежности информации, используемой как доказательства,

практикующий специалист должен определить, какие изменения или дополнения в процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты задания.

51. Искажения, выявленные в ходе задания, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены практикующим специалистом (см. пункты A118–A119).

Выполнение работы экспертом практикующего специалиста

52. При использовании работы эксперта практикующего специалиста, практикующий специалист должен также (см. пункты A120–A124):
- (a) оценить, обладает ли эксперт практикующего специалиста компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей практикующего специалиста. В случае привлечения внешнего эксперта практикующего специалиста оценка объективности должна включать в себя направление запроса для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу для объективности эксперта (см. пункты A125–A128);
 - (b) получать достаточное понимание области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста (см. пункты A129–A130);
 - (c) согласовать с экспертом практикующего специалиста характер, объем и цели работы эксперта (см. пункты A131–A132);
 - (d) оценивать адекватность работы эксперта практикующего специалиста целям практикующего специалиста (см. пункты A133–A134).

Выполнение работы другим практикующим специалистом, экспертом ответственной стороны, экспертом лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, или внутренним аудитором (см. пункт A135)

53. При привлечении к работе другого практикующего специалиста практикующий специалист должен оценить, соответствует ли эта работа его собственной цели.
54. Если информация, использованная как доказательство, получена в результате работы эксперта ответственной стороны или эксперта лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, практикующий специалист должен, с учетом необходимости и значительности работы этого эксперта для целей практикующего специалиста, выполнить следующие действия:
- (a) оценить компетентность, способности и объективность эксперта;
 - (b) получить понимание работы эксперта;
 - (c) оценить надлежащий характер результата работы эксперта в качестве доказательства.
55. Если практикующий специалист планирует использовать работу службы внутреннего аудита, он должен оценить следующее:
- (a) то, насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
 - (b) уровень компетентности службы внутреннего аудита;
 - (c) применение службой внутреннего аудита регулярного и упорядоченного подхода, в том числе контроль качества;
 - (d) то, насколько работа службы внутреннего аудита соответствует цели практикующего специалиста.

Письменные заявления

56. Практикующий специалист должен запросить у соответствующих сторон письменное заявление:
- (a) о том, что соответствующие стороны обеспечили практикующего специалиста доступом ко всей информации, известной им и являющейся значимой для выполнения задания (см. пункты A54–A55 и A136–A138);
 - (b) подтверждающее, что количественная или качественная оценка оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев, включая все важные вопросы, учтена в информации о предмете задания.

57. Если в дополнение к требуемым запросам практикующий специалист решает, что необходимо получить одно или несколько письменных заявлений, чтобы подтвердить иные доказательства, относящиеся к информации о предмете задания, он должен запросить такие письменные заявления.
58. Если письменные заявления относятся к вопросам, существенным для информации о предмете задания, практикующий специалист должен:
- (a) оценить их согласованность и непротиворечивость другим полученным доказательствам, в том числе другим устным или письменным заявлениям;
 - (b) учесть, хорошо ли осведомлены в конкретных вопросах лица, которые делают заявления.
59. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но не может быть позже указанной даты.

Запрошенные письменные заявления не предоставлены или ненадежны

60. Если одно или несколько запрашиваемых письменных заявлений не представлены, или у практикующего специалиста возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности лиц, представивших письменные заявления, или письменные заявления ненадежны по иным причинам, практикующий специалист должен (см. пункт A139):
- (a) обсудить данный вопрос с соответствующей стороной;
 - (b) провести переоценку добросовестности лиц, которым направлены письменные заявления, и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и доказательств в целом;
 - (c) принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на вывод в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

События после отчетной даты

61. Если это важно в условиях задания, практикующий специалист должен принять во внимание последствия для информации о предмете задания и для заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, события после отчетной даты и предпринять соответствующие действия в ответ на факты, о которых он узнал после даты заключения или отчета и из-за которых практикующий специалист мог бы изменить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, если бы они были известны ему на дату данного заключения или отчета. Объем рассмотрения событий после отчетной даты зависит от возможности влияния этих событий на информацию о предмете задания, а также на надлежащий характер вывода практикующего специалиста. При этом практикующий специалист не несет ответственности за проведение каких-либо процедур относительно информации о предмете задания после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A140–A141).

Прочая информация

62. Когда документы, содержащие информацию о предмете задания и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включают прочую информацию, практикующий специалист должен ознакомиться с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий, если такие имеются, с информацией о предмете задания либо заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность; если при ознакомлении с прочей информацией практикующий специалист (см. пункт A142):
- (a) выявит существенное несоответствие между прочей информацией и информацией о предмете задания либо заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность; или
 - (b) убедится, что существенное искажение фактов в прочей информации не связано с вопросами, относящимися к информации о предмете задания либо заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность,

он должен обсудить эти вопросы с соответствующей стороной и предпринять надлежащие действия.

Описание применимых критериев

63. Практикующий специалист должен оценить, отражает ли информация о предмете задания применимые критерии либо описывается ли информация о предмете задания применимыми критериями в достаточной мере (см. пункты A143–A145).

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

64. Практикующий специалист должен оценить достаточность и надлежащий характер доказательств, полученных в контексте задания, и, в соответствии с обстоятельствами, попытаться получить больше доказательств. Практикующий специалист должен принять во внимание все соответствующие доказательства независимо от того, подтверждают ли они количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев или противоречат ей. Если практикующий специалист не может получить необходимые дальнейшие доказательства, он должен рассмотреть последствия для вывода практикующего специалиста, как рассмотрено в пункте 65 (см. пункты A146–A152).
65. Практикующий специалист должен сформировать вывод о том, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений. При формировании вывода практикующий специалист должен принимать во внимание примеры выводов практикующего специалиста, рассмотренные в пункте 64, относительно достаточности и надлежащего характера полученных доказательств и оценки существенности неисправленных искажений в отдельности или в совокупности (см. пункты A3 и A153–A154).
66. Если практикующий специалист не может получить достаточные надлежащие доказательства, имеет место ограничение объема, а практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказаться от задания, если отказ от задания допустим согласно применимым законам или нормативным актам (см. пункты A155–A157).

Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

67. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны быть подготовлены в письменной форме и содержать четко выраженный вывод практикующего специалиста в отношении информации о предмете задания (см. пункты A2, A158–A160).
68. Вывод практикующего специалиста должен быть четко отделен от информации или разъяснений, которые не оказывают влияния на вывод практикующего специалиста, в том числе от такой информации, как разделы «Важные обстоятельства», «Общие сведения», результаты отдельных аспектов задания, рекомендации или дополнительная информация, включенные в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Используемые формулировки должны однозначно указывать, что разделы «Важные обстоятельства», «Прочие сведения», а также вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, рекомендации или дополнительная информация не должны отвлекать внимание от вывода практикующего специалиста (см. пункты A158–A160).

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

69. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны включать как минимум следующие основные элементы:
- (a) наименование, четко указывающее на то, что заключение или отчет является именно заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, выпущенным независимым практикующим специалистом (см. пункт A161).
 - (b) адресат (см. пункт A162);
 - (c) идентификация или описание меры уверенности, получаемой практикующим специалистом, информация о предмете задания и, если применимо, оцениваемый предмет задания. Если вывод практикующего специалиста формируется в терминах заявлений, сделанных соответствующей стороной, заявления, сопровождающие заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, приведенные в заключении или отчете

по заданию, обеспечивающему уверенность, или ссылка на источник, доступный предполагаемому пользователю (см. пункт A163);

- (d) определение применимых критериев (см. пункт A164);
- (e) если уместно, описание всех значимых неотъемлемых ограничений, связанных с количественной или качественной оценкой оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев (см. пункт A165);
- (f) если применимые критерии разрабатываются применительно к конкретной цели, заявление, направленное на привлечение внимания пользователей к данному факту, а следовательно, о том, что информация о предмете задания не может быть использована для иных целей (см. пункты A166–A167);
- (g) заявление, идентифицирующее ответственную сторону, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, если это иное, чем ответственная сторона, лицо, описание их ответственности и ответственности практикующего специалиста (см. пункт A168);
- (h) заявление о том, что задание выполнено в соответствии с настоящим стандартом, или, когда предмет задания рассмотрен в другом МСЗОУ, о том, что задание выполнено в соответствии с этим другим МСЗОУ (см. пункты A169–A170);
- (i) заявление о том, что практикующий специалист является сотрудником аудиторской организации, выполняющей требования МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования МСКК 1; если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, в заявлении должны быть указаны профессиональные требования или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования МСКК 1 (см. пункт A171);
- (j) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность; если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, в заявлении должны быть указаны другие профессиональные требования или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт A172);
- (k) краткий информационный обзор выполненных работ, являющихся основой для вывода практикующего специалиста; в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – оценка характера, сроков и объема выполненных практикующим специалистом процедур, существенных для понимания его вывода. Применительно к заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, краткий обзор выполненных работ должен подтверждать следующее:
 - (i) процедуры, осуществленные при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличаются по характеру и срокам, они менее объемны, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность;
 - (ii) следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, более низкий, чем уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункты А6, A173–A177);
- (l) Вывод практикующего специалиста (см. пункты A2, A178–A180):
 - (i) Когда это уместно, вывод должен информировать предполагаемых пользователей о контексте, в котором следует его рассматривать (см. пункт A179).
 - (ii) В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, вывод должен быть сформирован в положительной форме (см. пункт A178).
 - (iii) По результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает, не привлеки

ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения (см. пункт A180).

- (iv) Вывод, согласно пунктам (ii) или (iii), должен содержать надлежащие формулировки в отношении оцениваемого предмета задания и применимых критериев, с учетом обстоятельств задания, и должен быть сформулирован в следующих терминах (см. пункт A181):
 - a. оцениваемый предмет задания и применимые критерии;
 - b. информация о предмете задания и применимые критерии;
 - c. заявление, сделанное экспертом соответствующей стороны.
- (v) Если практикующий специалист формирует модифицированный вывод, заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны содержать:
 - a. раздел, в котором приводится описание вопросов, приводящих к модификации вывода;
 - b. раздел, в котором содержится модифицированный вывод практикующего специалиста (см. пункт A182);
- (m) подпись практикующего специалиста (см. пункт A183);
- (n) дата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны быть датированы не ранее, чем практикующий специалист получил доказательства, на которых основан его вывод, включая доказательства того, что лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за информацию о предмете задания (см. пункт A184);
- (o) местонахождение практикующего специалиста в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

Ссылка на эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность

70. Если практикующий специалист ссылается на работу эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, формулировки заключения или отчета не должны допускать снижения ответственности практикующего специалиста за сформированный вывод вследствие участия эксперта практикующего специалиста (см. пункты A185–187).

Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предусмотренные законом или нормативными актами

71. Если от практикующего специалиста в силу закона или нормативного акта требуется соблюдение определенного формата или формулировок в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, в нем должны приводиться ссылки на данный или иной МСЗОУ, если только в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, приведены как минимум все перечисленные в пункте 69 элементы.

Немодифицированные и модифицированные выводы

72. Практикующий специалист должен сформировать немодифицированный вывод в том случае, когда практикующий специалист устанавливает:
- (a) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, – что информация о предмете задания подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;
 - (b) в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – что на основании проведенных процедур и полученных доказательств внимание практикующего специалиста не привлекли какие-либо вопросы, которые могли бы поставить под

сомнение то, что информация о предмете задания подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.

73. Если практикующий специалист считает, что необходимо:

- (a) привлечь внимание предполагаемых пользователей к представленным вопросам или раскрытию информации о предмете задания, которые являются основополагающими для понимания пользователями информации о предмете задания (раздел «Важные обстоятельства»);
- (b) довести до сведения вопрос, который не представлен или не раскрыт в информации о предмете задания, но который, согласно суждению практикующего специалиста, является важным для понимания пользователями задания, а также ответственности практикующего специалиста (раздел «Прочие сведения»),

и это не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист должен включить эти вопросы в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, под соответствующим заголовком, ясно указывающим на то, что вывод практикующего специалиста не является модифицированным вследствие данного вопроса. Применительно к разделу «Важные обстоятельства» такой пункт должен относиться только к информации, представленной или раскрытой в информации о предмете задания.

74. Практикующий специалист должен сформировать модифицированный вывод в следующих обстоятельствах:

- (a) когда, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, имело место ограничение объема и влияние этого ограничения могло быть существенным (см. пункт 66); в таких случаях практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой или отказаться от вывода;
- (b) когда, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, информация о предмете задания существенно искажена; в таких случаях практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод (см. пункт A190).

75. Практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой, когда, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, оказываемое или возможное влияние вопроса не является всеобъемлющим или существенным, чтобы требовался отрицательный вывод или отказ от вывода. Вывод с оговоркой формируется с использованием выражения «за исключением влияния обстоятельства», к которому относится оговорка (см. пункты A188–A189).

76. Если практикующий специалист формирует модифицированный вывод из-за ограничения объема, но также вследствие наличия вопросов, повлекших существенное искажение информации о предмете задания, практикующий специалист должен включать в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, четкое описание как ограничения объема, так и вопроса, который повлек существенное искажение информации о предмете задания.

77. Когда в заявлении, сделанном соответствующей стороной, отражено и должным образом описано, что информация о предмете задания существенно искажена, практикующий специалист должен:

- (a) либо сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод об оцениваемом предмете задания и применимых критериях,
- (b) либо, если условиями задания особо установлено, что вывод формулируется в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной, сформировать немодифицированный вывод, но включать в раздел «Важные обстоятельства» заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, ссылки на заявления, сделанные соответствующей стороной, в которых отражено и должным образом описано, что информация о предмете задания существенно искажена (см. пункт A191).

Прочие обязанности по сообщению информации

78. Практикующий специалист решает, в соответствии с условиями задания и иными обстоятельствами задания, привлечь ли его внимание какой-либо факт, информацию о котором необходимо довести до сведения ответственной стороны, лица, выполняющего количественную

или качественную оценку, заказчика задания, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или иных лиц (см. пункт A192).

Документирование

79. Практикующий специалист должен заблаговременно готовить документацию по заданию, в которой приводятся основополагающие данные для целей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и которая окажется достаточной для того, чтобы опытный практикующий специалист, ранее не связанный с проведением конкретного задания, мог уяснить (см. пункты A193–A197):
- (a) характер, сроки и объем выполненных процедур для соблюдения требований соответствующих МСЗОУ, а также применимые законодательные и нормативные требования;
 - (b) результаты выполненных процедур и полученные доказательства;
 - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.
80. Если практикующий специалист выявит информацию, которая не соответствует его итоговому выводу по значимому вопросу, практикующий специалист должен оформить документально, каким образом он разрешил это несоответствие.
81. После даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист должен собирать документацию по заданию в файл по заданию и своевременно завершить административные процедуры окончательного формирования файла по заданию (см. пункты A198–A199).
82. По завершении окончательного формирования файла по заданию практикующему специалисту запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было документацию до истечения срока ее хранения (см. пункт A200).
83. Если практикующий специалист сочтет необходимым исправить имеющуюся документацию по заданию или добавить новую документацию по заданию по завершении окончательного формирования файла по заданию, он должен, не обращая внимания на характер поправок или дополнений, отразить документально:
- (a) конкретные причины, по которым внесены поправки или дополнения;
 - (b) когда и кем они были внесены и проверены.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Введение (см. пункт 6)

- A1. В ходе выполнения задания по консультированию практикующий специалист использует технические навыки, теоретические знания, результаты наблюдений, практический опыт и знание особенностей консультационного процесса. Задания по консультированию подразумевают аналитический процесс, который обычно представляет собой комбинацию действий, относящихся к постановке цели, обнаружению фактов, определению проблем или возможностей, оценке альтернатив, разработке рекомендаций относительно порядка действий, информированию о результатах, а в некоторых случаях внедрению и последующему сопровождению. Отчеты (в случае их подготовки) обычно составляются в форме повествования (в развернутом виде). Работа, как правило, выполняется исключительно для клиента и в его интересах. Характер и объем работы определяются соглашением между практикующим специалистом и клиентом. Любая услуга, соответствующая определению задания, обеспечивающего уверенность, является не заданием по консультированию, а заданием, обеспечивающим уверенность.

Цели

Задания, относящиеся к информации о предмете задания, содержащего несколько аспектов (см. пункты 10, 65, 69(1))

- A2. Если информация о предмете задания включает в себя несколько аспектов, по каждому аспекту могут быть предоставлены отдельные выводы. При этом не требуется, чтобы уровень уверенности по отдельным выводам в рамках общей информации о предмете задания был одинаков. Напротив, каждый вывод формируется либо применительно к заданию, обеспечивающему разумную уверенность, либо к заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность. Ссылки на настоящий стандарт в выводе, содержащемся в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, необходимы применительно к каждому сделанному выводу, когда приводятся разные выводы.

Определения

Характер, сроки и объем процедур по заданиям, обеспечивающим ограниченную и разумную уверенность (см. пункт 12(a)(i))

- A3. Поскольку уровень уверенности, получаемый при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, ниже, чем при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность, процедуры, проводимые практикующим специалистом в рамках заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, отличаются по характеру, срокам и объему от процедур, проводимых в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Основное отличие между процедурами по заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, и заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность, состоит в следующем:
- (a) В зависимости от обстоятельств задания то, насколько уделяется внимание характеру процедур как источнику получения доказательств, будет, с высокой долей вероятности, различаться. Например, практикующий специалист может счесть, что в обстоятельствах конкретного задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будет приемлемо уделить относительно больше внимания запросам, направляемым персоналу организации, и аналитическим процедурам и сравнительно меньше внимания тестированию средств контроля, если такие имеются, и получению доказательств из внешних источников, в сравнении с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность.
 - (b) В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может:
 - выбрать меньшее количество объектов для изучения;
 - выполнить меньший объем процедур (например, провести только аналитические процедуры в таких обстоятельствах), тогда как в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, были бы осуществлены как аналитические, так и иные процедуры.
 - (c) В случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, аналитические процедуры осуществляются в ответ на риск, присущий заданию, включая расчет ожидаемых показателей, которые достаточно точно выявляют существенные искажения. В случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, могут быть разработаны аналитические процедуры для подтверждения ожиданий, относящихся к изменениям в трендах, соотношениях и пропорциях, а не к выявлению искажений ожидаемого уровня, как в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность.
 - (d) Кроме того, когда выявляются значимые колебания, соотношения или отличия, соответствующие доказательства в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, могут быть получены путем направления запросов и рассмотрения полученных ответов в свете знаний об обстоятельствах задания.
 - (e) Также, когда предусматриваются аналитические процедуры в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может, например, использовать данные более высокой степени агрегирования, в частности поквартальные, а не ежемесячные данные, или использовать данные, которые не разделены на подгруппы для целей тестирования их надежности, в отличие от более строгих подходов, применяющихся к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность.

Значимый уровень уверенности (см. пункты 12(a)(i)b., 470)

- A4. Уровень уверенности, который практикующий специалист рассчитывает получить, не всегда измеряется количественными показателями, и то, является ли он значимым, составляет предмет профессионального суждения практикующего специалиста, определяемый им в конкретных обстоятельствах задания. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист проводит ограниченные в сравнении с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность, процедуры, но, тем не менее, планирует получить значимый уровень уверенности. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная (см. также пункты A16–A18).
- A5. Для всего диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, понятие «значимая уверенность» может варьироваться от просто чуть более высокого уровня уверенности, призванного способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания, причем степень такой уверенности явно нельзя назвать незначительной, до уровня чуть ниже разумной. Понятие «значимая уверенность» применительно к конкретному заданию представляет собой суждение в пределах такого диапазона, которое зависит от обстоятельств задания, в том числе информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, критериев и оцениваемого предмета задания.
- A6. Поскольку уровень уверенности, получаемый практикующим специалистом в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличается, заключение или отчет практикующего специалиста содержит краткий обзор проведенных процедур, подтверждающих, что оценка характера, сроков и объема осуществленных процедур достаточна для понимания вывода практикующего специалиста (см. пункты 69(k) и A173–A177).
- A7. Некоторые факторы, которые могут быть важны при определении того, что признавать значимой уверенностью в конкретном задании, например, следующие:
- характеристики оцениваемого предмета задания и критерии, а также то, имеется ли соответствующий предмету задания конкретный МСЗОУ;
 - инструкции или другие указания от заказчика задания относительно характера уверенности, который заказчик задания ожидает получить от практикующего специалиста. Например, условия задания могут оговаривать конкретные процедуры, которые заказчик задания сочтет необходимыми, или конкретные аспекты информации о предмете задания, в отношении которых заказчик задания хотел бы, чтобы практикующий специалист провел особые процедуры. Тем не менее практикующий специалист может счесть, что требуются другие процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств;
 - общепринятая практика, если такая имеет место, в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, по конкретным видам информации о предмете задания либо аналогичная или связанная информация о предмете задания;
 - информационные потребности предполагаемых пользователей как группы лиц. Как правило, чем больше последствий ожидается для предполагаемых пользователей от получения ненадлежащего вывода, когда информация о предмете задания существенно искажена, тем большая уверенность требуется для того, чтобы быть для них значимой. В отдельных случаях последствия получения предполагаемыми пользователями ненадлежащего вывода могут быть столь значительными, что практикующему специалисту для получения уровня уверенности, которая в конкретных обстоятельствах будет значимой, потребуется выполнить задание, обеспечивающее разумную уверенность;
 - ожидание предполагаемых пользователей, что практикующий специалист будет формировать вывод по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, за более короткое время по более низкой стоимости.

Примеры заданий по подтверждению (см. пункт 12(a)(ii)a.)

- A8. Примеры заданий, которые могут выполняться согласно настоящему стандарту:

- (a) устойчивость – задание по устойчивости предполагает получение уверенности на основании отчета, подготовленного руководством или экспертом руководства (лицом, которое проводит количественную или качественную оценку) по устойчивости деятельности организации;
- (b) соблюдение установленных требований законов или нормативных актов – задание по соблюдению требований законов или нормативных актов предполагает получение уверенности в отношении утверждения третьей стороны (лица, проводящего количественную или качественную оценку) относительно соблюдения законов или нормативных актов;
- (c) стоимость в денежном выражении – задание, определяющее стоимость в денежном выражении, предполагает получение уверенности в отношении количественной или качественной оценки стоимости в денежном выражении третьей стороной (лицом, проводящим количественную или качественную оценку).

Умения и навыки, обеспечивающие уверенность (см. пункт 12(b))

A9. Умения и навыки, обеспечивающие уверенность, включают:

- применение профессионального скептицизма и профессионального суждения;
- планирование и выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в том числе получение и оценку доказательств;
- понимание информационных систем, а также функций и ограничений системы внутреннего контроля;
- учет соображений существенности и риска, присущего заданию применительно к характеру, срокам и объему процедур;
- выполнение процедуры надлежащим образом применительно к заданию (это может включать запросы, инспектирование, пересчет, повторное применение, наблюдение, подтверждение и аналитические процедуры);
- практику систематического документирования и навыки составления заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

Критерии (см. пункт 12(c), Приложение)

A10. Для достаточно последовательной оценки или измерения оцениваемого предмета задания необходимо использовать критерии, пригодные в контексте профессионального суждения. Без системы ориентиров, которые задают пригодные критерии, любой вывод подвержен разным интерпретациям и неверному пониманию. Пригодность критериев является контекстно-зависимой, то есть определяется в контексте обстоятельств задания. Даже для одного и того же оцениваемого предмета задания могут существовать разные критерии, что может стать причиной применения разных подходов к его измерению или оценке. Например, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, могло бы выбрать в качестве одного из критериев степени удовлетворенности клиентов как оцениваемого предмета задания число жалоб клиентов, разрешенных в их пользу; другое лицо, проводящее количественную или качественную оценку, могло бы выбрать как критерий количество повторных покупок в течение трех месяцев с момента первой покупки. На пригодность критериев не влияет уровень уверенности, то есть, если критерии не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, они также не являются пригодными и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот. Пригодные критерии включают, когда это уместно, критерии представления и критерии раскрытия.

Риск, присущий заданию (см. пункт 12(f))

- A11. Риск, присущий заданию, не включает бизнес-риски практикующего специалиста, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с конкретной информацией о предмете задания.
- A12. В целом риск, присущий заданию, может быть представлен следующими компонентами, хотя не все из этих компонентов обязательно будут присутствовать или будут значимыми для всех заданий, обеспечивающих уверенность:

- (a) риски, на которые практикующий специалист не имеет прямого влияния, включающие в свою очередь:
 - (i) подверженность информации о предмете задания существенному искажению до изучения любых связанных средств контроля, применяемых соответствующей стороной или соответствующими сторонами (неотъемлемый риск);
 - (ii) риск того, что существенное искажение информации о предмете задания не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системой внутреннего контроля соответствующей стороны или соответствующих сторон (риск средств контроля);
- (b) риск того, что сам практикующий специалист окажет непосредственное влияние на выполнение задания, то есть риск того, что процедуры, проведенные практикующим специалистом, не приведут к обнаружению существенного искажения (риск необнаружения).

A13. Степень, в какой каждый из указанных компонентов относится к заданию, зависит от обстоятельств задания, в частности:

- характера оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Так, например, концепция риска средств контроля может оказаться более полезной, если оцениваемый предмет задания относится к подготовке информации о деятельности организации, а не к информации об эффективности средства контроля или о физическом состоянии;
- того, выполняется задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Например, при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующий специалист может принять решение получать доказательства способами, отличными от тестирования средств контроля.

В то время как для заданий по подтверждению уместна концепция риска средств контроля, для заданий по непосредственной оценке более уместной представляется концепция риска измерения или оценки.

A14. Снижение риска, присущего заданию, до нуля возможно в крайне редких случаях либо может потребовать значительных затрат, поэтому разумная уверенность меньше, чем абсолютная уверенность, что обусловлено влиянием таких факторов, как:

- использование выборочного тестирования;
- неотъемлемые ограничения, присущие системе внутреннего контроля;
- тот факт, что большинство доступных практикующему специалисту доказательств являются скорее убедительными, чем неопровержимыми;
- использование профессионального суждения при сборе и оценке доказательств и формировании выводов на основе таких доказательств;
- в некоторых случаях – характеристики оцениваемого предмета задания при измерении или оценке с использованием критериев.

Заказчик задания (см. пункт 12(g), Приложение)

A15. Заказчиком задания могут быть, в разных обстоятельствах, руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, ответственной стороны, представители государственных органов, предполагаемый пользователь, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, или другие третьи лица.

Предполагаемые пользователи (см. пункт 12 (m), Приложение)

A16. В некоторых случаях в число предполагаемых пользователей могут входить лица, отличные от адресатов заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность. Практикующий специалист может не иметь возможности установить всех лиц, которые будут знакомиться с заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно если круг лиц, которые будут иметь доступ к заключению или отчету, очень широк. В таких случаях, особенно если существует вероятность того, что потенциальные пользователи будут заинтересованы в

получении информации о разных аспектах оцениваемого предмета задания, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими общие и значительные интересы. Предполагаемых пользователей можно идентифицировать разными способами, например, по согласованию между практикующим специалистом и ответственной стороной или заказчиком задания либо на основании закона или нормативных актов.

- A17. Предполагаемые пользователи или их представители могут принимать непосредственное участие в определении требований к заданию вместе с практикующим специалистом и ответственной стороной или с заказчиком задания (если он не является ответственной стороной). При этом независимо от участия иных лиц и в отличие от задания по выполнению согласованных процедур (которое подразумевает подготовку не вывода, а именно отчета об обнаруженных фактах по результатам выполнения процедур, согласованных с заказчиком задания и любыми соответствующими третьими сторонами):
- (a) практикующий специалист несет ответственность за определение характера, сроков и объема процедур;
 - (b) практикующему специалисту может потребоваться провести дополнительные процедуры, если его внимание привлечет информация, значительно отличающаяся от той, на основе которой определялись планируемые процедуры (см. пункты A115–A117).
- A18. В некоторых случаях предполагаемые пользователи (например, банки и регулирующие органы) требуют соответствующую сторону или соответствующие стороны провести задание, обеспечивающее уверенность, с учетом конкретной цели. Когда в ходе заданий используются критерии, установленные для конкретной цели, заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включает заявление, привлекающее внимание читателей к указанному обстоятельству согласно пункту 69(f). Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, предназначен только для конкретных пользователей. В зависимости от обстоятельств задания это может быть достигнуто путем ограничения на распространение или использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A166–A167).

Информация о предмете задания (см. пункт 12(x), Приложение)

- A19. В некоторых случаях информацией о предмете задания может быть заявление, которое оценивает какой-либо аспект процесса или исполнения либо соблюдение, в зависимости от критериев. Система внутреннего контроля организации «ABC» работает эффективно с точки зрения критериев XYZ в течение периода ...» или «Структура корпоративного управления организации «ABC» подтверждена критериями XYZ в течение периода ...».

Соответствующая сторона (см. пункт 13, Приложение)

- A20. Функции, выполняемые ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания могут быть различными (см. пункт A37). Системы корпоративного управления варьируются в зависимости от юрисдикции и самой организации, отражая различия в культурном и правовом контексте, а также особенности, связанные с размером и формой собственности организации. Подобные различия приводят к тому, что, в рамках Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, невозможно определить для всех заданий и во всех обстоятельствах одно лицо, к которому практикующий специалист должен направлять запросы и ожидать получения заявлений или с которым следует осуществлять информационное взаимодействие иным образом. В некоторых случаях, например, когда соответствующая сторона представляет только часть юридического лица, требуется проявление профессионального суждения для того, чтобы определить лицо, которое имеет соответствующие полномочия и может ответить на имеющиеся вопросы, среди соответствующего управленческого персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность

Применимость соответствующих заданию стандартов (см. пункты 1, 5, 15)

- A21. Настоящий стандарт³ содержит требования, которое применимы к заданиям, обеспечивающим уверенность (за исключением аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов), в том числе заданиям, к предмету задания которых применяется конкретный МСЗОУ. В некоторых случаях МСЗОУ, регулирующий конкретный предмет задания, также применим к иным заданиям, обеспечивающим уверенность. МСЗОУ, регулирующий конкретный предмет задания, применим к иным заданиям, обеспечивающим уверенность, когда в задании присутствует предмет задания, регулируемый конкретным МСЗОУ, и обстоятельства предусматривают использование этого существующего МСЗОУ.
- A22. Международные стандарты аудита и Международные стандарты обзорных проверок предусмотрены для аудита и обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов соответственно и не применяются к другим заданиям, обеспечивающим уверенность. Тем не менее они могут обеспечить указания для практикующих специалистов в отношении процесса выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в целом в соответствии с настоящим стандартом.

Текст настоящего стандарта (см. пункты 12, 16)

- A23. Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, устанавливают цели, которых должен достичь практикующий специалист при выполнении этих стандартов, а также требования, разработанные для достижения поставленных целей. В дополнение к этому они содержат сопутствующие указания в виде руководства по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают соответствующий контекст для должного понимания каждого стандарта, а также определения.
- A24. Целями любого МСЗОУ является обеспечение контекста, в котором установлены требования стандарта, состоящие:
- (a) в понимании того, что именно необходимо выполнить;
 - (b) принятии решения о том, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения данной цели.

Следовательно, надлежащее применение практикующим специалистом требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, как ожидается, обеспечит достаточную основу для достижения практикующим специалистом его целей. Однако, поскольку обстоятельства заданий, обеспечивающих уверенность, претерпевают существенные изменения в различных случаях и невозможно предусмотреть все такие обстоятельства в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, практикующий специалист отвечает за установление тех процедур, которые необходимы для выполнения требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность и достижения целей практикующего специалиста. В зависимости от обстоятельств конкретного задания могут возникнуть отдельные вопросы, требующие от практикующего специалиста для достижения целей, описанных в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, выполнить дополнительные процедуры, помимо предусмотренных Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность.

- A25. Требования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, изложены с применением глагола «должен».
- A26. Там, где это необходимо в рекомендациях по применению и прочих пояснительных материалах приводятся дальнейшие пояснения соответствующих требований и даются рекомендации по их выполнению. В частности, они могут содержать:

³ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) содержит требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы для получения разумной и ограниченной уверенности при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность. Настоящий стандарт также может быть применен к заданиям по непосредственной оценке, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность, с учетом необходимых изменений и дополнений, требуемых обстоятельствами задания.

- (a) более подробные указания, уточняющие значение того или иного требования и его сферы применения;
- (b) примеры процедур, которые могут оказаться уместными в данных конкретных обстоятельствах.

Несмотря на то, что эти рекомендации по применению сами по себе не являются требованиями, они имеют значение для правильного применения соответствующих требований стандарта. Эти рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы могут также содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в том или ином стандарте. Когда это уместно, в материалы по применению и прочие пояснительные материалы включаются дополнительные соображения, касающиеся специфики аудиторских организаций государственного сектора или малых аудиторских организаций. Эти дополнительные соображения помогают правильному применению соответствующих требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. Тем не менее они не ограничивают и не сужают обязанности практикующих специалистов по применению и соблюдению требований, содержащихся в любом МСЗОУ.

- A27. Они призваны способствовать единству применения и толкования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, но не преследуют цель подменять собой определения, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей.
- A28. Приложения составляют часть рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Назначение и предполагаемый порядок использования приложения поясняются в тексте соответствующего стандарта или в заголовочной и вводной части самого приложения.

Соблюдение значимых требований (см. пункт 17)

- A29. Хотя некоторые процедуры предусмотрены только для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, они, тем не менее, могут быть применимы для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность.

Этические требования (см. пункт 3(a), 20, 22(a))

- A30. Часть А Кодекса СМСЭБ установлены следующие основополагающие принципы, обязательные для соблюдения практикующим специалистом:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

- A31. Часть А Кодекса СМСЭБ, кроме того, обеспечивает концептуальную основу для профессиональных бухгалтеров для того, чтобы:

- (a) выявлять угрозы несоблюдения основополагающих принципов; угрозы попадают в одну или несколько следующих категорий:
 - (i) личной заинтересованности;
 - (ii) самоконтроля;
 - (iii) заступничества;
 - (iv) близкого знакомства;
 - (v) запугивания;
- (b) оценивать значительность выявленных угроз;
- (c) применять меры предосторожности, когда необходимо, чтобы устранять или снизить угрозы до приемлемого уровня. Меры предосторожности необходимы, когда профессиональный бухгалтер определяет, что не находится на уровне, который разумная и информированная третья сторона, вероятнее всего, на основе всех конкретных фактов и

обстоятельств, известных профессиональному бухгалтеру на тот момент, сочтет соответствующим соблюдению основополагающих принципов.

A32. В Части Б Кодекса СМСЭБ описывается порядок применения практикующими профессиональными бухгалтерами концептуальных основ, изложенных в Части А, включая, в определенных ситуациях:

- профессиональное назначение;
- конфликт интересов;
- второе мнение;
- гонорары и другие вознаграждения;
- маркетинг профессиональных услуг;
- подарки и знаки внимания;
- принятие на хранение активов клиента;
- объективность;
- независимость.

A33. Кодекс СМСЭБ определяет независимость как независимость мышления и независимость поведения. Независимость обеспечивает возможность сформировать вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, без влияния любых факторов, которые могли бы дискредитировать этот вывод. Независимость усиливает способность поступать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм. Вопросы, рассмотренные в Кодексе СМСЭБ, касающиеся независимости, включают следующее:

- финансовая заинтересованность;
- ссуды и гарантии;
- деловые отношения;
- родственные и личные отношения;
- трудовые отношения с клиентом–заказчиком задания, обеспечивающего уверенность;
- недавний наем в организацию, которая является заказчиком задания, обеспечивающего уверенность;
- трудовые отношения в качестве директора или должностного лица заказчика задания, обеспечивающего уверенность;
- длительные связи со старшим персоналом заказчика задания, обеспечивающего уверенность;
- оказание услуг, не обеспечивающих уверенность, заказчику задания, обеспечивающего уверенность;
- вознаграждение (относительный размер, отложенная оплата и условный гонорар);
- подарки и знаки внимания;
- фактические или ожидаемые судебные разбирательства.

A34. Профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, по крайней мере не менее строгие, чем предусмотрено частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность, в тех случаях, когда они касаются всех вопросов, рассматриваемых в пунктах А30–А33 и налагают обязанности, исполнение которых приводит к достижению тех же целей, что и выполнение требований, установленных частями А и Б Кодекса СМСЭБ для заданий, обеспечивающих уверенность.

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность (см. пункт 24)

A35. В организациях государственного сектора некоторые обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, как может предполагаться, присутствуют, например:

- (a) функции и обязанности аудиторских организаций государственного сектора и государственных юридических лиц в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, как предполагается, являются надлежащими, поскольку они в целом установлены законодательно;
- (b) право аудиторских организаций государственного сектора на доступ к информации для выполнения задания обычно установлено законодательно;
- (c) вывод практикующего специалиста в форме, предусмотренной либо для задания, обеспечивающего разумную уверенность, либо для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, должен быть включен в письменный отчет;
- (d) обычно имеется рациональная цель, поскольку задание установлено законодательно.

A36. Если применимые критерии недоступны для всего оцениваемого предмета задания, но практикующий специалист может идентифицировать один или более аспектов оцениваемого предмета задания, в отношении которого или которых эти критерии являются пригодными, задание, обеспечивающее уверенность, может быть признано выполнимым с учетом того, что данный аспект оцениваемого предмета задания сам по себе верен. В этом случае в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, может потребоваться пояснить, что он не относится ко всему оцениваемому предмету задания.

Функции и обязанности (см. пункты 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Приложение)

- A37. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют, по меньшей мере, три стороны – ответственная сторона, практикующий специалист и предполагаемые пользователи. Во многих заданиях по подтверждению ответственная сторона может являться также лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания. См. Приложение, в котором рассматриваются функции каждой из сторон, относящейся к заданию, обеспечивающему уверенность.
- A38. Доказательства того, что существуют соответствующие отношения, касающиеся ответственности применительно к оцениваемому предмету задания, могут быть получены путем подтверждения, предоставленного ответственной стороной. Подобные подтверждения также лежат в основе общего понимания ответственности практикующего специалиста и ответственной стороны. Подтверждение в письменной форме является наиболее приемлемой формой документального оформления понимания своей ответственности ответственной стороной. В отсутствие письменного подтверждения ответственности, тем не менее, может быть приемлемо для практикующего специалиста принять задание, если, например, ответственность определена иначе, например, законодательством или договором. В остальных случаях может быть необходимо отказаться от задания в зависимости от обстоятельств или раскрыть это обстоятельство в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность.
- A39. Лицо, проводящее количественную или качественную оценку, отвечает за наличие достаточно обоснованной информации о предмете задания. Достаточная обоснованность зависит от характера оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания. В некоторых случаях может быть необходим формальный процесс с использованием расширенного внутреннего контроля, чтобы обеспечить лицу, проводящему количественную или качественную оценку, достаточную обоснованность информации о предмете задания, свободном от существенных искажений. Факт того, что практикующий специалист будет представлять заключение по информации о предмете задания, не освобождает лицо, проводящее количественную или качественную оценку, от проведения своих процедур, направленных на получение достаточно обоснованной информации о предмете задания.

Надлежащий характер оцениваемого предмета задания (см. пункт 24(b)(i))

- A40. Надлежащий оцениваемый предмет задания поддается идентификации и может быть последовательно измерен или оценен с применением установленных критериев, благодаря чему в отношении полученной информации о предмете задания могут быть выполнены процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода о полученной разумной или ограниченной уверенности, в зависимости от обстоятельств.
- A41. На надлежащий характер оцениваемого предмета задания не влияет уровень уверенности, то есть, если оцениваемый предмет задания не является приемлемым для задания,

обеспечивающего разумную уверенность, он также не является приемлемым и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот.

- A42. Разные оцениваемые предметы задания обладают разными характеристиками, в том числе степенью, в которой информация о таких предметах является качественной или количественной, объективной или субъективной, относится к прошедшим периодам или является прогнозной, относится к определенному моменту или периоду времени. Такие характеристики влияют:
- (a) на точность, с какой оцениваемый предмет задания может быть измерен или оценен с использованием установленных критериев;
 - (b) убедительность имеющихся доказательств.
- A43. Выявление таких характеристик и рассмотрение их влияния помогает практикующему специалисту в достижении надлежащего характера оцениваемого предмета задания, а также определяет содержание заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт A163).
- A44. В некоторых случаях задание, обеспечивающее уверенность, может относиться только к части более широкого оцениваемого предмета задания. Например, практикующий специалист может быть привлечен к предоставлению заключения по одному из аспектов устойчивого развития организации, таких как одна из программ, осуществляемых организацией и направленных на положительные экологические результаты. При определении того, отвечает ли задание характеристикам наличия надлежащего оцениваемого предмета задания, практикующему специалисту может быть полезно решить, является ли информация по тому аспекту, в отношении которого должно быть подготовлено заключение, направленной на удовлетворение информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, а также того, как информация о предмете задания будет представляться и распространяться, например, имеются ли более значимые программы с менее благоприятными результатами, по которым организация не отчитывается.

Пригодность и доступность критериев

Пригодность критериев (пункт 24(b)(ii))

- A45. Пригодным критериям присущи следующие характеристики:
- (a) уместность: результатом применения уместных критериев является информация о предмете задания, которая способствует принятию решения предполагаемыми пользователями;
 - (b) полнота: критерии являются полными, если информация о предмете задания, подготовленная в соответствии с такими критериями, отражает все уместные факторы, которые, как это обоснованно можно предположить, могли бы повлиять на решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе такой информации; полнота критериев подразумевает, при необходимости, наличие контрольных показателей для представления и раскрытия информации;
 - (c) надежность: надежными считаются критерии, которые при применении в сходных обстоятельствах разными практикующими специалистами позволяют выполнить достаточно последовательную оценку или измерение оцениваемого предмета задания, включая, при необходимости, представление и раскрытие информации;
 - (d) нейтральность: результатом применения нейтральных критериев является получение непредвзятой информации о предмете задания, надлежащей в имеющихся обстоятельствах;
 - (e) понятность: результатом применения понятных критериев является получение информации о предмете задания, которая понятна предполагаемым пользователям.
- A46. Неопределенные описания ожиданий или суждений на основании опыта какого-либо лица не представляют собой приемлемых критериев.
- A47. Пригодность критериев по отношению к отдельному заданию зависит от того, отражают ли они все приведенные выше характеристики. Относительная значимость каждой из таких характеристик составляет предмет профессионального суждения. Кроме того, критерии могут

быть приемлемыми при одних обстоятельствах задания, но не быть таковыми при других обстоятельствах задания. Так, например, подготовка отчетов для государственных или регулирующих органов может требовать использования определенного набора критериев, однако эти критерии могут быть непригодны для более широкой группы пользователей.

A48. Критерии могут быть выбраны или разработаны различными способами, например, они могут быть:

- установлены законом или нормативным актом;
- выпущены уполномоченной или признанной экспертной организацией, следующей установленной прозрачной процедуре;
- разработаны коллегиально группой, которая не следовала установленной прозрачной процедуре;
- опубликованы в учебных материалах или книгах;
- разработаны для целей продажи на индивидуальной основе;
- другие критерии, разработанные специально для цели подготовки информации о предмете задания с учетом конкретных обстоятельств задания.

То, как разработаны критерии, влияет на то, какую работу, необходимую для их применения, следует выполнить практикующему специалисту.

A49. В некоторых случаях законы или нормативные акты предписывают критерии, которые должны использоваться при выполнении задания. В отсутствие указания на обратное предполагается, что подобные критерии пригодны, так же как и критерии, выпущенные уполномоченной или признанной экспертной организацией, следующей установленной прозрачной процедуре, если они соответствуют информационным потребностям предполагаемых пользователей. Такие критерии известны как общепринятые критерии. Если для предмета задания существуют общепринятые критерии, конкретные пользователи могут согласиться с применением других критериев для определенных целей этих пользователей. Например, для оценки эффективности системы внутреннего контроля в качестве общепринятых критериев могут использоваться различные концепции. Однако конкретные пользователи могут разработать более детальный набор критериев, соответствующих их потребностям, например, с точки зрения удовлетворения требований надзорных органов. В таких случаях заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны содержать:

- (a) предупреждение, что информация о предмете задания подготовлена в соответствии с критериями специального назначения и что в результате информация о предмете задания может быть непригодна для других целей (см. пункт 69(f));
- (b) указание на то, если это важно с учетом обстоятельств конкретного задания, что критерии не установлены законодательными или нормативными актами либо что они не разработаны уполномоченными или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры.

A50. Если критерии специально разработаны с целью подготовки информации о предмете задания в конкретных обстоятельствах задания, они не являются пригодными, когда они приводят к тому, что информация о предмете задания или заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, вводят в заблуждение предполагаемых пользователей. Практикующий специалист должен попытаться получить признание предполагаемых пользователей или заказчиком задания того факта, что специально разработанные критерии являются приемлемыми для целей предполагаемых пользователей. Практикующий специалист должен рассмотреть вопрос о том, как отсутствие такого подтверждения влияет на работы, которые необходимо выполнить для оценки пригодности установленных критериев, а также на информацию о критериях, отражаемую в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Доступность критериев (см. пункт 24(b)(iii))

A51. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять, как проводилась оценка или измерение оцениваемого предмета задания. Критерии становятся доступными для предполагаемых пользователей при помощи одного или нескольких из перечисленных ниже способов:

- (a) путем размещения в открытом доступе;
- (b) путем включения в явной форме в представление информации о предмете задания;
- (c) путем включения в явной форме в заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт A164);
- (d) путем использования общепринятых критериев, например, критерия измерения времени в часах и минутах.

A52. Критерии также могут быть известны и только для конкретных предполагаемых пользователей, например, условия договора или критерии, принятые отраслевым объединением, которые предназначены только для предполагаемых пользователей, представляющих конкретную отрасль, поскольку применение таких критериев ограничено конкретной целью. В этом случае пункт 69(f) требует сделать заявление, предупреждающее о таком факте. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предназначен только для конкретных пользователей (см. пункты A166–A167).

Доступность доказательств (см. пункт 24(b)(iv))

Объем и качество имеющихся доказательств

A53. На объем или качество имеющихся доказательств влияют:

- (a) характеристики оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Например, если информация о предмете задания является больше ориентированной на будущее, чем относящейся к прошедшим периодам, можно ожидать получения менее объективных доказательств;
- (b) другие обстоятельства, например, когда доказательства, которые, как это можно обоснованно предположить, могли существовать, но отсутствуют по причине, например, сроков назначения практикующего специалиста, политики организации в области хранения документов, неадекватных информационных систем или ограничений, наложенных ответственной стороной.

Обычно доказательства являются скорее убедительными, чем неопровержимыми.

Доступность информации (см. пункт 56)

A54. Может помочь практикующему специалисту в определении того, обладает ли задание таким свойством, как доступность доказательств, стремление заключения соглашения с соответствующей стороной, которая признает и понимает свою ответственность за то, чтобы обеспечить практикующего специалиста:

- (a) доступом ко всей информации, известной руководству и являющейся значимой для подготовки информации о предмете задания, такой как данные бухгалтерского учета, документация и прочие материалы;
- (b) дополнительной информацией, которую может запросить практикующий специалист у соответствующей стороны для целей задания;
- (c) неограниченной возможностью взаимодействия с лицами соответствующей стороны, на получение доказательств от которых практикующий специалист может рассчитывать.

A55. Характер отношений между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания может влиять на способность практикующего специалиста получить доступ к данным, документации и другой информации, которая может потребоваться практикующему специалисту для выполнения задания. Следовательно, характер таких взаимоотношений важен при решении вопроса о том, принимать задание или нет. Примеры таких обстоятельств, когда характер отношений может привести к проблемам, приведены в пункте A139.

Рациональная цель (см. пункт 24(b)(vi))

A56. При определении того, имеется ли в задании рациональная цель, соответствующие соображения могут включать следующее:

- определение предполагаемого пользователя информации о предмете задания и заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (особенно когда разработаны критерии специального назначения). Важным соображением может быть вероятность того, что информация о предмете задания и заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, будут доступны более широкому кругу лиц, чем предполагаемый пользователь;
- то, предусматривается ли исключение отдельных аспектов из информации о предмете задания и каковы причины таких исключений;
- характеристики отношения между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания, например, когда лицо, проводящее количественную или качественную оценку, не является ответственной стороной, может ли ответственная сторона дать согласие на использование информации о предмете задания и возможность пересмотра информации о предмете задания до того, как та станет доступной для предполагаемых пользователей, или на распространение замечаний относительно нее;
- лицо, осуществившее выбор критериев, применимых для количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания, и степень суждения и объем погрешностей в их применении. Задание более вероятно будет иметь рациональную цель, если предполагаемые пользователи сами выбрали или были привлечены к выбору критериев.
- любое существенное ограничение на объем работы практикующего специалиста;
- то, рассматривает ли практикующий специалист возможность намерения заказчика задания ассоциировать имя практикующего специалиста с оцениваемым предметом задания, или информацией о предмете задания ненадлежащим образом.

Согласование условий задания (см. пункт 27)

- A57. Интересам как заказчика задания, так и практикующего специалиста соответствует то, чтобы практикующий специалист письменно сообщил общие условия задания до начала его выполнения, что поможет избежать недоразумений. Форма и содержание письменного соглашения или договора будут отличаться в зависимости от обстоятельств задания. Например, если закон или нормативный акт достаточно подробно предписывает условия задания, практикующий специалист не должен включать их в письменные соглашения, за исключением ситуации, когда закон или нормативный акт предусматривают, что соответствующие стороны понимают и признают свою ответственность согласно закону или нормативному акту.
- A58. Закон или нормативный акт, особенно в государственном секторе, могут устанавливать порядок назначения практикующего специалиста и придавать ему особые полномочия, такие как полномочия доступа к данным и прочей информации соответствующей стороны, и ответственность, такую как обязанность представить отчет напрямую министру, законодательному органу или общественности, если соответствующая сторона пытается ограничить объем задания.

Принятие изменений в условиях задания (см. пункт 29)

- A59. Изменение обстоятельств, которые влияют на требования предполагаемых пользователей, или непонимание относительно характера задания могут стать основанием для запроса относительно изменения задания, например, замены задания, обеспечивающего уверенность, заданием, не обеспечивающим уверенность, или задания, обеспечивающего разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность. Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода по заданию, обеспечивающему разумную уверенность, не является достаточным основанием для замены задания, обеспечивающего разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность.

Контроль качества

Практикующие профессиональные бухгалтеры (см. пункты 20, 31(a)–(b))

- A60. Настоящий стандарт написан в контексте многочисленных мер, предпринимаемых для обеспечения качества заданий, обеспечивающих уверенность, выполняемых практикующими

профессиональными бухгалтерами, такими как члены МФБ в соответствии с Программой МФБ о соблюдении правил членами этого органа и заявлениями об обязательствах, связанных с членством. Такие меры включают следующее:

- требования к компетентности, в том числе образование и опыт, которые требуются для членства, и постоянно продолжающееся профессиональное развитие, а также требования к постоянному, непрерывному обучению;
- политика и процедуры контроля качества, которые реализуются в аудиторских организациях. МСКК 1 применяется всеми аудиторскими организациями в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг;
- всеобъемлющий Кодекс этики, включающий детализированные требования независимости, основанный на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессиональном поведении.

Контроль качества на уровне аудиторской организации (см. пункты 3(b), 31(a))

- A61. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по внедрению и поддержанию собственной системы контроля качества в отношении заданий, обеспечивающих уверенность. Он устанавливает обязанности аудиторской организации по внедрению политик и процедур, призванных обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что как сама организация, так и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, включая относящиеся к независимости. Соблюдение МСКК 1 требует от аудиторской организации, помимо прочего, внедрения и поддержания системы контроля качества, которая включает политику и процедуры по каждому из следующих элементов, а также требует документального оформления собственной политики и процедур и доведения их до сведения работников аудиторской организации:
- (a) ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
 - (b) соответствующие этические требования;
 - (c) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
 - (d) кадровые ресурсы;
 - (e) выполнение задания;
 - (f) мониторинг.
- A62. Требования национального законодательства, в которых устанавливаются обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать систему контроля качества, рассматриваются как не менее строгие, чем установлены МСКК 1, когда они описывают все перечисленные в настоящем пункте элементы и налагают на аудиторскую организацию обязанности, исполнение которых приводит к достижению тех же целей, что и выполнение требований МСКК 1.
- A63. Следующие действия руководителя задания и соответствующие обращения к другим членам рабочей группы, в контексте ответственности руководителя задания за общее качество по каждому заданию, подчеркивают то, что качество является существенным при проведении задания, обеспечивающего уверенность, и важность качества для заданий, обеспечивающих уверенность:
- (a) проведение работы в соответствии с профессиональными стандартами и регуляторными и законодательными требованиями;
 - (b) безусловное соблюдение требований политики и процедур организации по контролю качества;
 - (c) выпуск надлежащего заключения в соответствии с обстоятельствами задания;
 - (d) способность членов рабочей группы поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично.
- A64. Эффективная система контроля качества включает те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить аудиторскую организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и

процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно.

А65. До тех пор, пока предоставленная аудиторской организацией или другой стороной информация не свидетельствует об ином, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:

- (a) профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- (b) независимости за счет накопления и распространения значимой информации о независимости;
- (c) поддержания отношений с клиентами за счет систем принятия и продолжения отношений;
- (d) соблюдения регуляторных и законодательных требований посредством осуществления процессов мониторинга.

Рассматривая недостатки, выявленные в системе контроля качества аудиторской организации, которые могут влиять на задание, обеспечивающее уверенность, руководитель задания может рассмотреть действия, предпринятые аудиторской организацией для их исправления.

А66. Тот или иной недостаток в системе контроля качества аудиторской организации не обязательно указывает на то, что конкретное аудиторское задание было выполнено не в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями или что аудиторское заключение или отчет были неверны.

Навыки, знания и опыт в отношении оцениваемого предмета задания и количественной или качественной оценки (см. пункт 31(c))

А67. От практикующего специалиста может требоваться выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении различных оцениваемых предметов задания и информации о предмете задания. В некоторых случаях могут потребоваться специальные навыки и знания, помимо тех, что обычно используются конкретным лицом.

А68. Кодекс СМСЭБ требует, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер принимал и оказывал только те услуги, которые соответствуют его компетенции.⁴ Практикующий специалист несет ответственность только за сформированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, при этом использование результатов работы, выполненной привлеченным им экспертом или иными специалистами в области заданий, обеспечивающих уверенность, не уменьшает объем такой ответственности. Тем не менее, если практикующий специалист, опираясь на результаты работы, выполненной привлеченным им экспертом, и соблюдая требования соответствующих МСЗОУ, приходит к выводу, что работа такого эксперта соответствует его целям, он может принять в качестве надлежащих доказательств результаты работы эксперта в этой области или его выводы.

Назначение рабочей группы

Совместные компетентность и возможности (см. пункт 32)

А69. МСКК 1 требует от аудиторской организации установить политику и процедуры в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий, разработанные для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что будут приниматься и выполняться только те задания, в которых аудиторская организация компетентна и имеет возможности, в том числе время и средства, на их выполнение.⁵

Эксперт практикующего специалиста (см. пункты 32(a), 32(b)(i))

А70. Некоторые из заданий, обеспечивающих уверенность, могут выполняться командой разносторонних специалистов, которая включает одного или нескольких экспертов практикующего специалиста. Например, эксперт практикующего специалиста может быть

⁴ Кодекс СМСЭБ, пункт 210.6.

⁵ МСКК 1, пункт 26.

необходим для оказания помощи практикующему специалисту в получении понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания по одному или некоторым вопросам, поименованным в пункте 46Р (в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность) или 46О (в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность).

- A71. Если используется работа эксперта практикующего специалиста, возможно, необходимо выполнить некоторые процедуры, требуемые пунктом 52, на этапе принятия или продолжения выполнения задания.

Другие практикующие специалисты (см. 32(b)(ii))

- A72. Информация о предмете задания может включать информацию, по которой другой практикующий специалист мог сформировать вывод. Практикующий специалист, рассматривая информацию о предмете задания, может решать использовать как доказательство то, на чем основан вывод другого практикующего специалиста относительно информации о предмете задания.

- A73. Работа другого практикующего специалиста может быть использована в случае, например, когда оцениваемый предмет задания относится к удаленному местоположению или к иностранной юрисдикции. Эти другие практикующие специалисты не являются частью рабочей группы. Важные соображения в случае, когда рабочая группа планирует использовать работу другого практикующего специалиста, включают:

- понимание того, понимает и соблюдает ли другой практикующий специалист соответствующие этические требования, в особенности требование независимости;
- профессиональную компетентность другого практикующего специалиста;
- объем использования работы другого практикующего специалиста рабочей группой;
- то, действует ли другой практикующий специалист в той же регуляторной среде, которая активно влияет на деятельность самого практикующего специалиста.

Обязанности по обзорным проверкам (см. пункт 33))

- A74. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации определяются с учетом того, что работа менее опытных членов рабочей группы проверяется более опытными ее членами.⁶

Проверка качества выполнения задания (см. пункт 36(b))

- A75. Прочие сведения, которые могут быть приняты во внимание при проверке качества выполнения задания, включают:

- (a) оценку рабочей группой независимости аудиторской организации в отношении задания;
- (b) факт наличия или отсутствия в ходе проверки необходимых консультаций по вопросам, вызвавшим расхождения во мнениях, или по иным сложным или спорным вопросам, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
- (c) учет того, отражает ли отобранная для проверки качества выполнения задания документация фактически выполненную работу в отношении значимых суждений, а также поддерживает ли она сделанные выводы.

Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение

Профессиональный скептицизм (см. пункт 37)

- A76. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:

- доказательство, противоречащее другим полученным доказательствам;
- информация, ставящая под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые используются в качестве доказательств;
- обстоятельства, которые обуславливают необходимость выполнения дополнительных процедур, помимо тех, которые предусмотрены соответствующими МСЗОУ;

⁶ МСКК 1, пункт 33.

- признаки, которые могут указывать на возможные искажения.
- A77. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего задания необходимо, если практикующий специалист, например, должен снизить риски:
- недооценки необычных обстоятельств;
 - чрезмерных обобщений при подготовке выводов из наблюдений;
 - использования ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема процедур и оценке их результатов.
- A78. Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки доказательств. Это означает, что практикующий специалист подвергает сомнению противоречивые доказательства и надежность документов и ответов на запросы. Это также предполагает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных с учетом имеющихся обстоятельств.
- A79. Если в рамках задания не предполагается получение уверенности в подлинности документов, эти документы и данные могут считаться подлинными, за исключением случаев, когда у практикующего специалиста есть основание предполагать обратное. Тем не менее от практикующего специалиста требуется учитывать требования пункта 50, чтобы определять надежность информации, используемой как доказательства.
- A80. Практикующий специалист принимает во внимание подтверждение честности и добросовестности лиц, предоставляющих доказательства, которое было им получено в прошлых периодах. Тем не менее убежденность в добросовестности и честности лиц, предоставляющих доказательства, не избавляет практикующего специалиста от необходимости сохранять профессиональный скептицизм.

Профессиональное суждение (см. пункт 38)

- A81. При организации надлежащего выполнения задания, обеспечивающего уверенность, важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и соответствующих стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего задания, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применять профессиональное суждение при принятии решений по следующим вопросам:
- существенность и риск, присущий заданию;
 - характер, сроки и объем процедур, применяемых для выполнения требований соответствующих МСЗОУ и получения доказательств;
 - оценка достаточности надлежащих доказательств, которые были получены, и того, требуется ли получение большего количества доказательств для достижения цели настоящего стандарта и другого стандарта, относящегося к соответствующему предмету задания. В частности, в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, необходимо профессиональное суждение при оценке факта получения значимого уровня уверенности;
 - подготовка надлежащих выводов на основе полученных доказательств.
- A82. Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от практикующего специалиста, состоит в том, что оно вырабатывается практикующим специалистом, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже оказывают помощь в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.
- A83. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны практикующему специалисту. Консультации по сложным или спорным вопросам во время задания как внутри рабочей группы, так и между рабочей группой и другими лицами на соответствующем уровне как внутри, так и вне аудиторской организации помогают практикующему специалисту вынести информированное и обоснованное суждение, включая соображения о том, насколько конкретный аспект информации о предмете задания зависит от суждения соответствующей стороны.
- A84. Полученное профессиональное суждение можно оценить на основании того, отражает ли оно соответствующее применение принципов обеспечения уверенности и принципов измерения или

оценки, а также того, соответствует и согласуется ли оно с известными практикующему специалисту вплоть до даты выдачи им заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, конкретными фактами и обстоятельствами.

- A85. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего задания. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении пункт 79 требует готовить такую документацию по заданию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный практикующий специалист, ранее не связанный с проведением конкретного задания, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе задания. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного задания или достаточным количеством надлежащих доказательств.

Планирование и выполнение задания

Планирование (см. пункт 40)

- A86. В планирование вовлечены руководитель задания, другие ключевые члены рабочей группы и любые ключевые внешние эксперты практикующего специалиста, разрабатывающие общую стратегию относительно объема, характера, сроков и условий задания, а также план задания, включающий детальную разработку подходов в отношении характера, сроков и объемов процедур, которые должны быть выполнены, и причин их выбора. Надлежащее планирование помогает уделить достаточное внимание важным областям задания, своевременно выявить потенциальные проблемы и должным образом организовать и обеспечить управление заданием, чтобы оно было выполнено результативно и эффективно. Кроме того, надлежащее планирование помогает практикующему специалисту должным образом распределить работу между членами рабочей группы. Оно также облегчает управление процессом выполнения ими своей работы, надзор за ней и ее проверку. Более того, оно помогает координировать, когда это необходимо, работу, выполняемую другими практикующими специалистами и экспертами. Характер и объем работы по планированию будут различными в различных обстоятельствах задания, например, в зависимости от сложности оцениваемого предмета задания и критериев. К основным вопросам, которые следует рассмотреть, относятся следующие:
- особенности задания, определяемые их объемом, в том числе условия задания, и характеристики оцениваемого предмета задания и критериев;
 - ожидаемые сроки и характер информационного взаимодействия, которое может потребоваться;
 - результаты действий по принятию задания и, если применимо, соответствие данному заданию полученных руководителем задания при выполнении других заданий знаний о соответствующей стороне;
 - процесс задания;
 - понимание практикующим специалистом организации и ее окружения, в том числе рисков существенного искажения информации о предмете задания;
 - выявление предполагаемых пользователей и их потребностей и рассмотрение существенности и компонентов риска, присущего заданию;
 - степень, в которой риск недобросовестных действий важен в конкретном задании;
 - характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, в том числе наличие персонала, требования к квалификации, включая характер и объем участия экспертов;
 - воздействие службы внутреннего аудита на задание.
- A87. Для того чтобы способствовать выполнению задания и управлению им (например, координировать проведение определенных процедур с работой персонала организации), практикующий специалист может принять решение обсудить некоторые аспекты планирования с руководством организации. Несмотря на то, что такие обсуждения во многих случаях проводятся, разработка общей стратегии выполнения задания и его плана остается сферой ответственности практикующего специалиста. При обсуждении вопросов, относящихся к общей стратегии или плану выполнения задания, необходимо позаботиться о том, чтобы не

подвергнуть риску их результативность. Например, обсуждение с соответствующей стороной характера и сроков проведения процедур может поставить под угрозу эффективность выполнения задания, сделав процедуры слишком предсказуемыми.

- A88. Планирование представляет собой не отдельный этап, а, скорее, непрерывный и итеративный процесс, который длится на протяжении всего задания. В связи с неожиданными событиями, изменением условий или доказательствами, полученными в результате выполнения процедур сбора доказательств, практикующему специалисту может потребоваться пересмотреть общую стратегию и план выполнения задания, а следовательно, запланированные в результате этого дальнейшие процедуры с точки зрения их характера, сроков и объема.
- A89. В случае небольших или не очень сложных заданий всё задание может быть выполнено достаточно небольшой рабочей группой, включающей руководителя задания (который может быть индивидуальным аудитором), причем работающим без участия других членов рабочей группы. В условиях небольшой группы проще координировать совместную работу ее членов и организовать информационное взаимодействие между ними. Установление общей стратегии задания в таких случаях не должно быть сложной или занимающей много времени процедурой; оно зависит от размера организации, сложности задания, в том числе от оцениваемого предмета задания, критериев и размера рабочей группы. Например, в случае повторяющихся заданий, подготовленный по завершении предыдущего задания короткий меморандум, опирающийся на проверку рабочих документов и содержащий выявленные в ходе завершенного задания и подлежащие рассмотрению и обсуждению с соответствующей стороной в текущем периоде вопросы, может служить документацией по определению стратегии для текущего задания.
- A90. Если в обстоятельствах, описанных в пункте 43, практикующий специалист продолжает выполнение задания:
- (a) когда, по профессиональному суждению практикующего специалиста, ненадлежащие критерии или несоответствующий оцениваемый предмет задания наверняка введет в заблуждение предполагаемых пользователей, в зависимости от того, насколько вопрос является существенным или всеобъемлющим, будет уместен вывод с оговоркой или отрицательный вывод;
 - (b) в остальных случаях, в зависимости от того, насколько вопрос является существенным или всеобъемлющим согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, будет уместен вывод с оговоркой или отказ от вывода.
- A91. Например, если после принятия задания практикующий специалист обнаружит, что использование применимых критериев ведет к предвзятости в отношении информации о предмете задания и такая информация о предмете задания существенна и имеет всеобъемлющий характер, в соответствующих обстоятельствах будет уместен отрицательный вывод.

Существенность (см. пункт 44)

- A92. Профессиональные суждения о существенности формируются с учетом имеющихся обстоятельств, при этом на них не влияет уровень уверенности, то есть для одних и тех же предполагаемых пользователей и для одной и той же цели существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, идентична существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, поскольку в основе существенности лежат информационные потребности предполагаемых пользователей.
- A93. Применимые критерии могут влиять на принцип существенности в контексте подготовки и представления информации о предмете задания и тем самым обеспечивать систему ориентиров для практикующего специалиста при рассмотрении существенности применительно к заданию. Хотя применимые критерии могут определять существенность в различных терминах, принцип существенности в общем случае включает вопросы, рассмотренные в пунктах A92–A100. Если применимые критерии не приводят к обсуждению принципа существенности, данные пункты обеспечивают систему ориентиров для практикующего специалиста.
- A94. Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на соответствующие решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе информации о предмете задания. Определение существенности является предметом профессионального суждения практикующего специалиста и зависит от того, как

практикующий специалист понимает общие информационные потребности всех предполагаемых пользователей в целом. С учетом этого практикующему специалисту разумно предположить, что пользователи:

- (a) имеют надлежащие знания об оцениваемом предмете задания и желание рассмотреть информацию о предмете задания с должной тщательностью;
- (b) понимают, что информация о предмете задания подготовлена и подтверждена с соответствующим уровнем существенности, включая понимание того, что любой принцип существенности включает применимые критерии;
- (c) понимают некоторую неустранимую неопределенность в отношении количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания;
- (d) принимают обоснованные решения на основе информации о предмете задания в целом.

Если целью задания не является удовлетворение специфических информационных потребностей конкретных пользователей, потенциальное влияние искажений на таких пользователей, чьи информационные потребности могут значительно различаться, обычно не учитывается (см. пункты A16-A18).

A95. Существенность рассматривается в контексте качественных и, если применимо, количественных факторов. Относительная важность количественных и качественных факторов при анализе существенности в рамках конкретного задания является предметом профессионального суждения.

A96. Качественные факторы могут включать такие моменты, как:

- количество физических или юридических лиц, на которых влияет предмет задания;
- взаимодействие между различными частями информации о предмете задания и относительная важность этих частей, когда информация состоит из нескольких компонентов, таких как отчеты, содержащие многочисленные показатели эффективности;
- формулировки, выбранные для того, чтобы соответствовать информации о предмете задания, выраженной в форме повествования;
- характеристики представления применительно к информации о предмете задания, когда применимые критерии допускают различные формы представления;
- характер искажений, например, характер наблюдаемого отклонения средства контроля, когда информация о предмете задания определяется заявлением о том, что средство контроля эффективно;
- то, влияет ли искажение на соблюдение законов или нормативных актов;
- в случае периодической подготовки отчетов об оцениваемом предмете задания, влияние изменений, которые затрагивают прошлую или текущую информацию о предмете задания или, вероятно, окажут влияние на информацию о предмете задания в будущем;
- то, является ли искажение результатом умышленных или неумышленных действий;
- то, является ли искажение значительным, принимая во внимание понимание практикующим специалистом результатов предыдущего информационного взаимодействия с пользователями, например, в отношении ожидаемых доходов от количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания;
- то, отражает ли искажение характер отношений между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, или заказчиком задания или характер их отношений с третьими лицами;
- когда пороговое или эталонное стоимостное значение было определено, отклоняется ли результат процедуры от этой стоимости;
- если оцениваемый предмет задания является государственной программой или организацией государственного сектора, является ли конкретный аспект программы или организации значимым применительно к характеру, общему представлению и свойствам программы или организации;

- когда информация о предмете задания связана с выводом о соблюдении законов или нормативных актов, серьезность последствий такого несоблюдения.
- A97. Количественные факторы касаются масштаба искажений относительно сумм, включенных в отчетность, для тех аспектов информации о предмете задания, если такие имеются, которые:
- выражены в числовой форме; или
 - иным образом связаны с различными числовыми показателями (например, число наблюдаемых отклонений от контрольной величины может быть соответствующим количественным фактором, если информация о предмете задания оценивается на основании заявления об эффективности средств контроля).
- A98. Когда применяются количественные факторы, планирование задания, направленное исключительно на то, чтобы обнаружить отдельные существенные искажения, может привести к тому, что не будет замечена ситуация, когда совокупность неисправленных и необнаруженных отдельных несущественных искажений может стать причиной того, что информация о предмете задания будет существенно искажена. Следовательно, может быть уместным для практикующего специалиста при планировании характера, сроков и объема выполняемых процедур определить, что значимость качественных факторов была бы выше, чем количественных показателей, когда это является основной для определения характера, сроков и объема процедур.
- A99. Существенность относится к информации, которая отражается в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Следовательно, когда задание относится к какому-либо, но не всем аспектам информации, относящейся к оцениваемому предмету задания, существенность рассматривается только в связи с той частью информации, которая связана с заданием.
- A100. Профессиональное суждение требуется при рассмотрении существенности искажений, выявленных в результате выполненных процедур. Например:
- Применимые критерии задания оценки стоимости в денежном выражении отделения неотложной помощи больницы могут включать оценку скорости оказания услуг, качества услуг, числа пациентов, получивших лечение во время проведения измерения, и сопоставительный анализ стоимости услуг в других подобных больницах. Если три из этих применимых критериев являются удовлетворительными, а один из них неудовлетворителен, но в незначительной степени, необходимо профессиональное суждение, для того чтобы сделать вывод, имеет ли отделение неотложной помощи больницы стоимость в денежном выражении.
 - В заданиях по соблюдению организация может соблюдать девять положений применимых законов и нормативных актов, но не соблюдать одно из них. Необходимо профессиональное суждение, для того чтобы сделать вывод, соблюдает ли организация применимые законы и нормативные акты в целом. Например, практикующий специалист может счесть положение, которое не соблюдается организацией, значимым с учетом взаимосвязи этого положения с другими положениями применимых законов и нормативных актов.

Понимание обстоятельств задания (см. пункты 45–47P)

- A101. Обсуждение между руководителем задания и другими ключевыми членами рабочей группы и любыми ключевыми внешними экспертами практикующего специалиста, касающееся подверженности информации о предмете задания существенным искажениям и применения применимых критериев к фактам и обстоятельствам задания, может помочь рабочей группе в планировании и выполнении задания. Кроме того, полезно обсуждение значимых вопросов как с членами рабочей группы, так и с внешним экспертом практикующего специалиста, не вовлеченным в обсуждение.
- A102. Получение понимания оцениваемого предмета задания и другие обстоятельства задания обеспечивают практикующего специалиста системой ориентиров для выражения профессионального суждения о задании, например, в случаях:
- рассмотрения характеристик предмета задания;
 - оценки пригодности критериев;

- рассмотрения тех фактов, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, важны для направления усилий рабочей группы, в том числе тогда, когда могут потребоваться специальные соображения; например, потребность в применении особых навыков или работы эксперта;
- установления факта и оценки постоянного соблюдения надлежащего уровня существенности количественных показателей и, когда это применимо, рассмотрения качественных факторов существенности;
- формирования ожидаемых показателей, которые будут использованы при проведении аналитических процедур;
- разработки и выполнения процедур;
- оценки доказательств, в том числе в отношении обоснованности устных и письменных заявлений, полученных практикующим специалистом.

A103. Практикующий специалист обычно имеет менее глубокие знания относительно оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания, чем ответственная сторона. Практикующий специалист, кроме того, обычно имеет менее глубокие знания относительно оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в отношении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, по сравнению с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность, например, при выполнении отдельных заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующий специалист может получить понимание системы внутреннего контроля за подготовкой информации о предмете задания, но это нечастый случай.

A104. В заданиях, обеспечивающих ограниченную уверенность, выделение тех областей, в которых вероятно возникновение существенных искажений информации о предмете задания, позволяет практикующему специалисту сфокусировать процедуры на этих областях. Например, в задании, в котором информацией о предмете задания является отчет об устойчивом развитии, практикующий специалист может сфокусировать процедуры на отдельных разделах отчета об устойчивом развитии. Практикующий специалист может разработать и провести процедуры по отношению ко всей информации о предмете задания, когда информация о предмете задания состоит только из единственной области или когда он получает уверенность во всех областях информации о предмете задания, необходимую для получения значимой уверенности.

A105. В задании, обеспечивающем разумную уверенность, изучение системы внутреннего контроля над информацией о предмете задания помогает практикующему специалисту определить виды искажений и факторы, которые влияют на риск существенных искажений информации о предмете задания. От практикующего специалиста требуется оценить разработку соответствующих средств контроля и определить, были ли они внедрены, путем осуществления процедур в дополнение к запросам ответственной стороне. Для определения того, какие средства контроля являются соответствующими, необходимо профессиональное суждение.

A106. В задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, рассмотрение процедуры, использованной для подготовки информации о предмете задания, помогает практикующему специалисту разработать и провести процедуры, направленные на области, в которых вероятно возникновение существенного искажения информации о предмете задания. При рассмотрении использованной процедуры практикующий специалист использует профессиональное суждение для того, чтобы определить, какие аспекты процедуры значимы для задания, и может направить запросы соответствующей стороне относительно этих аспектов.

A107. В случае как задания, обеспечивающего разумную уверенность, так и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, результат процесса оценки рисков в организации может помочь практикующему специалисту в получении понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания.

Получение доказательств

Характер, сроки и объем процедур (см. пункты 48О–49Р)

A108. Практикующий специалист выбирает комбинацию процедур для получения разумной уверенности или ограниченной уверенности соответственно. Перечисленные ниже процедуры могут использоваться, например, для планирования выполнения задания в зависимости от контекста, в котором они применяются практикующим специалистом:

- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры;
- запрос.

A109. Факторы, которые могут влиять на выбор процедур практикующим специалистом, включают характер оцениваемого предмета задания: уровень уверенности, который должен быть получен, и информационные потребности предполагаемых пользователей и заказчика задания, в том числе временные и стоимостные ограничения.

A110. В некоторых случаях, когда предмет задания рассмотрен конкретным МСЗОУ, этот стандарт может содержать особые требования, влияющие на характер, сроки и объем процедур. Например, МСЗОУ, рассматривающий конкретный предмет задания, может описывать характер или объем конкретных процедур, которые должны быть осуществлены, или уровень уверенности, ожидаемый при выполнении конкретного задания. Определение характера, сроков и объема процедур является предметом профессионального суждения и для каждого задания выполняется индивидуально.

A111. В некоторых заданиях практикующий специалист может не выявить некоторые области, в которых вероятно существенное искажение информации о предмете задания. Вне зависимости от того, были ли выявлены подобные области или нет, практикующий специалист разрабатывает и проводит процедуры, направленные на получение разумной уверенности.

A112. Задание, обеспечивающее уверенность, – это итеративный процесс, и внимание практикующего специалиста может привлечь информация, которая значительно отличается от той, на которой был основан выбор планируемых процедур. Поскольку практикующий специалист планирует процедуры, полученные доказательства могут привести к необходимости выполнения дополнительных процедур. Такие процедуры могут включать обращение к лицу, проводящему количественную или качественную оценку, об исследовании вопроса, выявленного практикующим специалистом, и о внесении необходимых корректировок в информацию о предмете задания, если необходимо.

Определение того, нужны ли дополнительные процедуры для выполнения заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. пункт 490)

A113. Практикующий специалист может узнать об искажениях, которые, по его профессиональному суждению, явно не свидетельствуют о существовании существенных искажений. Следующие примеры показывают, когда дополнительные процедуры могут не потребоваться, поскольку, по профессиональному суждению практикующего специалиста, выявленные искажения явно не свидетельствуют о существовании существенных искажений.

- Если существенность составляет 10 000 единиц и практикующий специалист решает, что возможная ошибка касается 100 единиц, дополнительные процедуры обычно не требуются, если только нет иных качественных факторов, которые следует принять во внимание, поскольку риск существенного искажения, вероятно, является приемлемым в обстоятельствах задания.
- Если при выполнении набора процедур в области, в которой вероятно наличие существенных искажений, ответ на один из запросов не такой, как ожидалось, дополнительные процедуры все же могут не требоваться, если риск существенных искажений, тем не менее, находится на приемлемом уровне применительно к обстоятельствам задания с учетом результатов выполнения других процедур.

A114. Практикующий специалист может узнать о вопросе или вопросах, которые повлияют на его уверенность в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена. Следующие примеры показывают, когда могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку выявленные искажения свидетельствуют о том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена.

- При выполнении аналитических процедур практикующий специалист может выявить колебания показателей или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или значительно отличаются от ожидаемых показателей или пропорций.
- Практикующий специалист может узнать о возможных существенных искажениях из проверки внешних источников информации.
- Если применимые критерии допускают уровень в 10% ошибок и на основании конкретного теста практикующий специалист обнаружит 9% ошибок, тогда могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку риск существенных искажений не может считаться приемлемым в обстоятельствах задания.
- Если результат аналитических процедур находится внутри ожидаемых значений, но, тем не менее, находится близко к тому показателю, который превысит ожидаемое значение, могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку риск существенных искажений не может считаться приемлемым в обстоятельствах задания.

A115. Если, в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, есть вопрос или вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста и привели к тому, что практикующий специалист допускает возможность существенных искажений информации о предмете задания, от практикующего специалиста, согласно пункту 49О, требуется разработать и провести дополнительные процедуры. Дополнительные процедуры могут включать, например, направление запросов соответствующей стороне, или выполнение иных процедур, соответствующих обстоятельствам.

A116. Если, выполнив дополнительные процедуры, требуемые пунктом 49О, практикующий специалист не способен получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы либо сделать вывод о том, что вопрос или вопросы, вероятно, не влияют на информацию о предмете задания таким образом, чтобы вызвать существенные искажения, либо решить, что данные вопросы влияют на информацию о предмете задания таким образом, что она становится существенно искажена, существует ограничение объема и должен применяться пункт 66.

A117. Суждение практикующего специалиста относительно характера, сроков и объема дополнительных процедур, которые необходимы для получения доказательств, чтобы либо сделать вывод о малой вероятности наличия существенных искажений, либо о том, что существенные искажения присутствуют, в частности, определяется:

- информацией, полученной от оценки практикующим специалистом результатов уже осуществленных процедур;
- пересмотренным пониманием практикующим специалистом оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания, полученным при его выполнении;
- точкой зрения практикующего специалиста на убедительность доказательств, необходимых для рассмотрения вопроса, который вызывает появление у практикующего специалиста уверенности в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена.

Накопление неисправленных искажений (см. пункт 51, 65)

A118. Неисправленные искажения накапливаются во время задания (см. пункт 51) с целью оценить то, являются ли они в отдельности или в совокупности существенными при формировании практикующим специалистом вывода.

A119. Практикующий специалист может установить величину, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что он полагает, что аккумуляция таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины, чем существенность, определенная в соответствии с пунктом 44, и однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств они оценены. Когда возникает какая-либо неопределенность относительно того, является ли одна статья или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

Соображения о том, когда эксперт практикующего специалиста привлекается к выполнению задания

Характер, сроки и объем процедур (см. пункт 52)

A120. Следующие вопросы нередко важны при определении характера, сроков и объема процедур в отношении работы эксперта практикующего специалиста, когда часть работы по заданию, обеспечивающему уверенность, проводится одним или несколькими экспертами практикующего специалиста (см. пункт A70):

- (a) значимость работы эксперта в контексте задания (см. также пункты A121–A122);
- (b) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;
- (c) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;
- (d) знакомство практикующего специалиста с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у практикующего специалиста опыта работы с этим экспертом;
- (e) то, подчиняется ли эксперт политике и процедурам контроля качества аудиторской организации практикующего специалиста (см. также пункты A123–A124).

Интегрирование работы эксперта практикующего специалиста

A121. Задание, обеспечивающее уверенность, может быть осуществлено в отношении широкого круга оцениваемых предметов задания, что может требовать специализированных знаний и навыков, помимо тех, которыми обладают руководитель задания и другие члены рабочей группы, для которых осуществляется работа эксперта практикующего специалиста. В некоторых случаях с экспертом практикующего специалиста будут проводиться консультации, чтобы получить советы по отдельным вопросам, но, чем больше значимость работы эксперта практикующего специалиста в контексте задания, тем более вероятно, что эксперт будет работать в составе многопрофильной команды, включающей экспертов, изучающих предмет задания, и другой персонал. Чем больше вклад работы эксперта применительно к общему характеру, срокам и объему рабочих усилий, тем более важно эффективное двустороннее информационное взаимодействие между экспертом практикующего специалиста и другими сотрудниками по заданию, обеспечивающему уверенность. Эффективное двустороннее информационное взаимодействие облегчает надлежащую интеграцию работы эксперта с работой других лиц, выполняющих задание.

A122. Как отмечено в пункте A71, в случае использования работы эксперта практикующего специалиста может быть уместно провести некоторые процедуры, требуемые пунктом 52, на этапе принятия или продолжения задания. Это особенно необходимо, когда работа эксперта практикующего специалиста полностью интегрирована в работу других сотрудников, выполняющих задание, обеспечивающее уверенность, и когда работа эксперта практикующего специалиста должна использоваться на первоначальном этапе задания, например, при первичном планировании и оценке рисков.

Контроль качества политики и процедур аудиторской организации практикующего специалиста

A123. Внутренний эксперт практикующего специалиста может быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации практикующего специалиста, и поэтому на него распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в этой организации, в соответствии с МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства. С другой стороны, внутренний эксперт практикующего специалиста может также быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации, входящей в сеть, которая может иметь общие с аудиторской организацией политику и процедуры контроля качества. Внешний эксперт практикующего специалиста не является членом рабочей группы, и в соответствии с МСКК 1 на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества.

A124. Рабочие группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или другими лицами, предполагает иной подход. Степень, в которой рабочие группы могут полагаться на систему контроля качества, зависит от обстоятельств и может повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении таких вопросов, как:

- компетентность и возможности, обеспечиваемые программами подбора персонала и обучения;
- оценка практикующим специалистом объективности эксперта практикующего специалиста. На внутренних экспертов практикующего специалиста распространяются соответствующие этические требования, включая требования независимости;
- оценка практикующим специалистом адекватности работы эксперта практикующего специалиста. Например, программы обучения аудиторской организации могут предоставить внутренним экспертам практикующего специалиста надлежащее понимание взаимосвязи их знаний и опыта с процессом получения доказательств. Возможность полагаться на такое обучение и другие процессы организации, такие как инструкции, устанавливающие объем работ внутренних экспертов практикующего специалиста, может повлиять на характер, сроки и объем процедур, выполняемых практикующим специалистом для оценки адекватности работы эксперта практикующего специалиста;
- соблюдение нормативных и законодательных требований посредством осуществления процессов мониторинга;
- согласование вопросов с экспертом практикующего специалиста.

Такая возможность полагаться на систему контроля качества не уменьшает ответственности практикующего специалиста за выполнение требований настоящего стандарта.

Компетентность, способности и объективность эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(a)):

A125. Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта практикующего специалиста можно получить из различных источников, таких как:

- предыдущий личный опыт работы с данным экспертом;
- обсуждение вопросов с данным экспертом;
- обсуждение вопросов с другими практикующими специалистами или третьими лицами, знакомыми с работой данного эксперта;
- сведения о квалификации данного эксперта, его членстве в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение деятельности или других формах внешнего признания;
- опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;
- политика и процедуры аудиторской организации по контролю качества (см. также пункты A123–A124).

A126. Хотя от эксперта практикующего специалиста не требуется такого же профессионализма в выполнении всех аспектов задания, обеспечивающего уверенность, как от практикующего специалиста, эксперт практикующего специалиста, чья работа используется, возможно, нуждается в достаточном понимании соответствующих МСЗОУ для того, чтобы связать выполненную экспертом работу и цели задания.

A127. Оценка значимости угрозы объективности и необходимости использования мер предосторожности может зависеть от функций эксперта практикующего специалиста и значимости работы эксперта в контексте задания. Могут быть некоторые обстоятельства, в которых меры предосторожности не позволяют снизить угрозы до приемлемого уровня, например, если предложенный эксперт практикующего специалиста является лицом, которое играло значительную роль в подготовке информации о предмете задания.

A128. При оценке объективности внешнего эксперта практикующего специалиста может оказаться целесообразно:

- направление запросов соответствующей стороне относительно известных ей интересов или отношений, существующих между соответствующей стороной и внешним экспертом практикующего специалиста, которые могут повлиять на объективность эксперта;
- обсуждение с данным экспертом любых применимых мер предосторожности, включая любые профессиональные требования, предъявляемые к данному эксперту, и оценка того, являются ли эти меры предосторожности достаточными для снижения угроз до

приемлемого уровня. Вопросы заинтересованности и взаимоотношений, которые может оказаться целесообразно обсудить с экспертом практикующего специалиста, включают в себя следующее:

- финансовая заинтересованность;
- деловые и личные взаимоотношения;
- предоставление прочих услуг экспертом, в том числе организацией, если внешним экспертом является организация.

В некоторых случаях, возможно, будет уместно, если практикующий специалист получит письменное заявление от внешнего эксперта практикующего специалиста о любых ситуациях заинтересованности или о любых взаимоотношениях с организацией, о которых известно данному эксперту.

Получение понимания области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(b))

A129. Наличие достаточного понимания области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста позволяет практикующему специалисту:

- (a) согласовать характер, сферу применения и цели работы эксперта практикующего специалиста с тем, что необходимо для целей практикующего специалиста;
- (b) оценить адекватность выполненной работы целям практикующего специалиста.

A130. Аспекты области знаний эксперта практикующего специалиста, важные для понимания практикующим специалистом, могут включать в себя следующее:

- специализации, которые имеют значение для задания, включаемые в предметную область эксперта;
- факт того, применяются ли профессиональные или другие стандарты, а также нормативные или законодательные требования;
- допущения и методы, включая модели, если применимо, которые используются экспертом практикующего специалиста; то, являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей задания;
- характер внутренних и внешних данных или информации, используемых экспертом практикующего специалиста.

Соглашение с экспертом практикующего специалиста (см. пункт 52(c))

A131. Может быть уместно, чтобы соглашение между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста включало такие вопросы, как:

- (a) функции и обязанности как практикующего специалиста, так и эксперта;
- (b) характер, сроки и объем обмена информацией между практикующим специалистом и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт;
- (c) необходимость соблюдения экспертом практикующего специалиста требований конфиденциальности.

A132. Вопросы, указанные в пункте A124, могут повлиять на уровень детализации и степень формальности соглашения между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста, в том числе на необходимость оформления соглашения в письменном виде. Соглашение между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста часто оформляется в форме письма-соглашения об условиях задания.

Оценка адекватности работы эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(d))

A133. При оценке адекватности работы эксперта практикующего специалиста для целей практикующего специалиста могут быть важны следующие вопросы:

- (a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов эксперта, а также их согласованность с другими доказательствами;
- (b) если работа эксперта предполагает использование значимых допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;

- (с) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, – оценка применимости, полноты и точности этих исходных данных.

A134. Если практикующий специалист определяет, что работа эксперта практикующего специалиста не адекватна целям практикующего специалиста, варианты действий, которые он может осуществить, включают:

- (а) согласование с экспертом дополнительного характера и объема работ, которые осуществит эксперт;
- (б) проведение дополнительных процедур, соответствующих обстоятельствам.

Осуществление работы другим практикующим специалистом, экспертом лица, осуществляющего количественную или качественную оценку от имени ответственной стороны, или внутренним аудитором (см. пункты 53–55)

A135. Хотя пункты A120–A134 касаются использования работы эксперта практикующего специалиста, они могут, помимо этого, давать полезные рекомендации в отношении использования работы другого практикующего специалиста, эксперта лица, осуществляющего количественную или качественную оценку от имени ответственной стороны, или внутреннего аудитора.

Письменные заявления (см. пункт 56)

A136. Письменные подтверждения устных заявлений снижают возможность разного понимания одних и тех же вопросов практикующим специалистом и ответственной стороной. Лицо или лица, у которых практикующий специалист запрашивает письменные заявления, обычно относятся к высшему руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, в зависимости, например, от структуры руководства и корпоративного управления соответствующей стороны, которая может быть различной в зависимости от юрисдикции и от специфики организации, отражая различия в культурном и правовом контексте, а также особенности, связанные с размером и формой собственности организации.

A137. Прочие запрашиваемые письменные заявления могут включать заявления:

- о том, признает ли соответствующая сторона влияние неисправленных искажений как в отдельности или в совокупности несущественных применительно к информации о предмете задания. Краткий обзор этих вопросов обычно включается или прилагается к письменным заявлениям;
- каковы значимые допущения, используемые для обоснования любых существенных оценок;
- о том, что соответствующая сторона сообщила практикующему специалисту все известные ей особенности системы внутреннего контроля, важные для задания, за исключением тех, которые явно незначительны или не имеют существенных последствий;
- когда ответственная сторона отлична от лица, проводящего количественную или качественную оценку, – о том, что ответственная сторона осознает ответственность за оцениваемый предмет задания.

A138. Заявления, сделанные ответственной стороной, не могут заменить другие доказательства, которые практикующий специалист может получить согласно своим обоснованным ожиданиям. Письменные заявления дают необходимые доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Кроме того, тот факт, что практикующий специалист получает надежные письменные заявления, не влияет на характер или объем других доказательств, которые должны быть получены практикующим специалистом.

Запрошенные письменные заявления не предоставлены или ненадежны (см. пункт 60)

A139. Обстоятельства, в которых практикующий специалист может быть не в состоянии получить запрашиваемые письменные заявления, включают, например, следующее:

- ответственная сторона поручает третьей стороне провести важную количественную или качественную оценку и впоследствии предлагает практикующему специалисту принять задание, обеспечивающее уверенность, на основании итоговой информации о предмете

задания. В отдельных таких случаях, например, когда ответственная сторона имеет продолжительные взаимоотношения с лицом, проводящим количественную или качественную оценку, ответственная сторона может обеспечить предоставление лицом, проводящим количественную или качественную оценку, запрашиваемых заявлений или ответственная сторона может быть в состоянии обеспечить такие заявления, если у ответственной стороны есть разумное основание для этого, однако так может быть не всегда;

- предполагаемые пользователи поощряют практикующего специалиста принять задание, обеспечивающее уверенность, на основе общедоступной информации, но не имеют отношения к ответственной стороне, чья добрая воля необходима для того, чтобы гарантировать ответ этой стороны в форме письменных заявлений, запрашиваемых практикующим специалистом;
- задание, обеспечивающее уверенность, выполняется в отношении лица, проводящего количественную или качественную оценку. Это может происходить, когда, например, задание выполняется согласно распоряжению суда или выполнение отдельного задания требуется от практикующего специалиста государственного сектора законодательным или другим компетентным органом.

В таких или аналогичных обстоятельствах практикующий специалист может не иметь доступа к доказательствам, необходимым для подтверждения вывода практикующего специалиста. В этих случаях применяется пункт б6 настоящего стандарта.

События после отчетной даты (см. пункт б1)

A140. В рамках некоторых заданий, обеспечивающих уверенность, рассмотрение событий после отчетной даты может быть нерелевантным в связи с характером предмета задания. Например, если по результатам выполнения задания требуется сделать вывод о точности данных в отчете, представляемом в органы статистики, на определенный момент, то события, которые имели место в период между этим моментом и датой заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, могут не влиять на вывод или не требовать раскрытия в отчете, представляемом в органы статистики, или в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

A141. Как указано в пункте б1, практикующий специалист не несет ответственности за то, чтобы провести какие-либо процедуры относительно информации о предмете задания после даты заключения или отчета практикующего специалиста. Однако, если после даты заключения или отчета практикующего специалиста ему становится известен факт, который, если бы был известен до даты заключения или отчета, мог бы привести к тому, что практикующий специалист исправил бы заключение или отчет, практикующий специалист, возможно, должен обсудить вопрос с соответствующей стороной или предпринять другие меры, соответствующие обстоятельствам.

Прочая информация (см. пункт б2)

A142. К примерам дальнейших действий, которые могут являться соответствующими в случае, если практикующий специалист выявит существенное несоответствие или узнает о существенном искажении фактов, относятся:

- обращение с просьбой к соответствующей стороне проконсультироваться с компетентной третьей стороной, такой как юрист соответствующей стороны;
- получение юридической консультационной помощи о последствиях различных вариантов действий;
- обращение к третьей стороне (например, регулирующему органу);
- отказ от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказ от задания, если такой отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами;
- описание существенных несоответствий в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Описание применимых критериев (см. пункт 63)

- A143. Описание применимых критериев обеспечивает предполагаемых пользователей основой для понимания информации о предмете задания, что особенно важно, когда имеются заметные отличия между разными критериями, относящимися к тому, какие конкретные вопросы могут быть рассмотрены в информации о предмете задания.
- A144. Указание на то, что информация о предмете задания подготовлена в соответствии с конкретными применимыми критериями, является надлежащим, только если информация о предмете задания соответствует всем надлежащим требованиям действующих применимых критериев.
- A145. Описание применимых критериев, которое содержит неясности или словесные ограничения (например, «информация о предмете задания находится в существенном соответствии с требованиями XYZ»), не является надлежащим описанием, поскольку может ввести в заблуждение пользователей информации о предмете задания.

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

Достаточность и надлежащий характер доказательств (см. пункты 12(i), 64)

- A146. Для обоснования вывода практикующего специалиста и заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, необходимы доказательства. По своему характеру они носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения процедур в ходе выполнения задания. Однако они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие задания (если практикующий специалист установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего задания) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами. Доказательства могут поступить от источников, находящихся как внутри, так и вне соответствующей стороны. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Доказательства состоят как из информации, которая поддерживает и подтверждает аспекты информации о предмете задания, так и информации, которая ставит под сомнение аспекты информации о предмете задания. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ соответствующей стороны предоставить запрошенные данные) используется практикующим специалистом, следовательно, также является доказательством. Более значительная часть работы практикующего специалиста по формированию вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, состоит из получения и оценки доказательств.
- A147. Достаточность и надлежащий характер доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества доказательств. Количество необходимых доказательств зависит от оценки рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше доказательств может быть необходимо), а также от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше их потребуется). Однако сбор большего количества доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.
- A148. Надлежащий характер является мерой качества доказательств, то есть их значимости и надежности для подтверждения тех выводов, на которых основывается мнение практикующего специалиста. Надежность доказательств испытывает на себе влияние их источника и характера и зависит от конкретных обстоятельств, при которых получены доказательства. Могут быть сделаны обобщения о надежности различных видов доказательств; впрочем, подобные обобщения имеют различные исключения. Даже когда доказательства получены из внешних по отношению к соответствующей стороне источников, могут существовать обстоятельства, которые влияют на их надежность. Например, доказательства, полученные из внешнего источника, могут оказаться ненадежными, если такой источник является неосведомленным или необъективным. Учитывая возможность существования исключений, полезными могут быть следующие обобщения относительно надежности доказательств:
- доказательства более надежны, если они получены из внешних по отношению к соответствующей стороне источников (соответствующих сторон);
 - доказательства, собранные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля эффективны;

- доказательства, полученные самим практикующим специалистом (например, наблюдение за применением средства контроля), представляются более надежными по сравнению с доказательствами, полученными косвенным путем или на основании умозаключений (например, на основании запроса о применении средства контроля);
- доказательства являются более надежными, если они оформлены документально, то есть существуют на бумажном, электронном или ином носителе (например, письменный протокол заседания, который велся во время такого заседания, более надежен по сравнению с представленным впоследствии устным отчетом об обсуждавшихся на заседании вопросах).

A149. Как правило, больше уверенности дают непротиворечивые доказательства, полученные из разных источников или отличающиеся по характеру, чем отдельные доказательства, рассматриваемые независимо друг от друга. Кроме того, получение доказательств из разных источников или отличных по характеру доказательств может способствовать подтверждению других доказательств или выявлению отдельных ненадежных доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от соответствующей стороны источника, может увеличить уверенность практикующего специалиста в информации, заявленной соответствующей стороной. И наоборот, когда доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, практикующий специалист определяет, какие дополнительные процедуры необходимо провести, чтобы разрешить несоответствие.

A150. При получении достаточных надлежащих доказательств обычно сложнее получить уверенность в отношении информации о предмете задания за период, чем в отношении этой же информации на определенный момент. В дополнение к этому выводы, сделанные в отношении процессов, обычно ограничены периодом, за который выполнялось задание; практикующий специалист не формирует вывода относительно того, будет ли процесс продолжать функционировать таким же образом в будущем.

A151. То, достаточно ли получено надлежащих доказательств, чтобы обосновать вывод практикующего специалиста, является предметом профессионального суждения.

A152. В некоторых обстоятельствах практикующий специалист может не получить достаточных доказательств надлежащего характера, которые, как ожидалось при планировании, будут им получены. В этих обстоятельствах практикующий специалист решает, что полученные в ходе выполнения процедур доказательства недостаточны и не дают оснований для формирования вывода об информации о предмете задания. Практикующий специалист может:

- увеличить объем выполняемых работ;
- выполнить другие процедуры, которые он сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

Когда ничего из вышеперечисленного невозможно осуществить в сложившихся обстоятельствах, практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы иметь возможность сформировать вывод. Такая ситуация может произойти, даже если практикующий специалист не узнает о вопросах, которые приведут к появлению у него уверенности в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена, как указано в пункте 490.

Оценка достаточности и надлежащего характера доказательств (см. пункт 65)

A153. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой кумулятивный и итеративный процесс. По мере того, как практикующий специалист выполняет запланированные процедуры, полученные доказательства могут привести к тому, что он изменит характер, сроки или объем других запланированных процедур. Информация, которая может быть получена практикующим специалистом, может существенно отличаться от ожидаемой и той, применительно к которой процедуры планировались. Например:

- объем искажений, которые практикующий специалист выявляет, может изменить профессиональное суждение практикующего специалиста относительно надежности конкретного источника информации;
- практикующий специалист может узнать о несоответствиях в значимой информации или непоследовательных или неполных доказательствах;

- если аналитические процедуры осуществлены в конце задания, результат таких процедур может указать на ранее непризнанные риски существенного искажения.

В таких обстоятельствах практикующий специалист может пересмотреть плановые процедуры.

A154. Суждение практикующего специалиста о том, что является достаточным надлежащим доказательством, зависит от следующих факторов:

- значимость возможных искажений и вероятность того, что они имеют существенное влияние отдельно или в совокупности с другими возможными искажениями информации о предмете задания;
- эффективность, с какой соответствующие стороны реагируют на выявленные риски существенного искажения;
- полученный в ходе предшествующих заданий, обеспечивающих уверенность, опыт в отношении подобных возможных искажений;
- результаты выполненных процедур, в том числе то, как такие процедуры выявляют конкретные искажения;
- источник и надежность имеющейся информации;
- убедительность доказательств;
- понимание соответствующей стороны и ее окружения.

Ограничения объема (см. пункты 26, 66)

A155. Ограничение объема может возникнуть вследствие:

- обстоятельств, которые находятся вне сферы контроля соответствующей стороны. Например, документация, которую практикующий специалист счел необходимой для инспектирования, может быть случайно уничтожена;
- обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы практикующим специалистом. Например, физический процесс, который, по мнению практикующего специалиста, необходимо наблюдать, происходит ранее, чем было получено задание;
- ограничений, наложенных ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, или заказчиком задания на практикующего специалиста, которые создают помехи в проведении им процедур, необходимых, по его мнению, в соответствующих обстоятельствах. Ограничения подобного рода могут иметь другое влияние на задание, такое как соображения практикующего специалиста о риске, присущем заданию, и процедуры принятия и продолжения заданий.

A156. Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема, если практикующий специалист может получить достаточные надлежащие доказательства посредством выполнения альтернативных процедур.

A157. Процедуры, осуществляемые при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, являются, по определению, ограниченными в сравнении с теми, что необходимы при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Известные ограничения, существовавшие до принятия задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, важны для того, чтобы установить, выполняются ли обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, в частности, обладает ли задание такими характеристиками, как доступность доказательств (см. пункт 24(b)(iv)) и рациональная цель (см. пункт 24(b)(vi)). Если дальнейшие ограничения вводятся соответствующей стороной после того, как задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, будет принято, может быть необходимо отказаться от задания, если отказ от задания возможен согласно применимым законодательными или нормативным актам.

Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

Форма заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты 67–68)

A158. Если выводы, выраженные в устной или иной форме, не подтверждены отчетом в письменной форме, они могут быть истолкованы неправильно. По этой причине практикующий специалист не представляет отчет в устной форме и не использует условные обозначения без

одновременного представления полного заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в письменной форме, которые всегда имеются в наличии при каждом представлении заключения в устной форме или использовании условных обозначений. Например, условное обозначение может быть связано гиперссылкой с размещенным в Интернете заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, в письменной форме.

A159. В настоящем стандарте не устанавливается стандартный формат для представления всех заключений или отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность. Вместо этого стандарт определяет основные элементы, которые должны содержаться в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность. Данные заключения или отчеты составляются с учетом обстоятельств конкретного задания. Практикующий специалист может использовать заголовки, номера пунктов, средства оформления текста, например, выделение полужирным шрифтом, а также прочие методы, чтобы заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, стали более понятными и легкими для чтения.

A160. С целью обеспечить эффективное информирование предполагаемых пользователей практикующий специалист может выбрать краткую или развернутую форму заключения или отчета. В заключения или отчеты в краткой форме обычно включаются только основные элементы. Заключения или отчеты в развернутой форме содержат иную информацию и разъяснения, которые не влияют на вывод практикующего специалиста. Помимо базовых элементов, заключения или отчеты в развернутой форме могут содержать подробное описание условий задания, использовавшихся критериев, вопросов, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, подробную информацию об образовании и опыте практикующего специалиста и иных лиц, привлекавшихся к выполнению задания, раскрытие информации об уровнях существенности и в некоторых случаях рекомендации. Решение о включении любой такой информации принимается в зависимости от ее значимости для удовлетворения информационных потребностей предполагаемых пользователей. Как требуется согласно пункту 68, дополнительная информация должна быть ясно отделена от вывода практикующего специалиста и сформулирована таким образом, чтобы было ясно, что она не нацелена на изменение вывода.

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

Заголовок (см. пункт 69(a))

A161. Надлежащее название помогает определить характер заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, и отличить его от отчетов, выпущенных другими лицами, например, теми, кто не обязан соблюдать такие же этические требования, что и практикующий специалист.

Адресат (см. пункт 69(b))

A162. Указывается сторона или стороны, которым направляется заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, обычно адресуется заказчику задания, но в некоторых случаях адресатом может быть иной предполагаемый пользователь.

Информация о предмете задания и оцениваемом предмете задания (см. пункт 69(c))

A163. Идентификация и описание информации о предмете задания и, в соответствующих случаях, самого предмета задания, что включает, например, следующее:

- момент или период, к которому относится количественная или качественная оценка предмета задания;
- когда применимо, наименование ответственной стороны или компонента ответственной стороны, к которому относится оцениваемый предмет задания;
- объяснение тех характеристик предмета задания или информации о предмете задания, о которых следует поставить в известность предполагаемых пользователей, а также объяснение того, какое влияние могут оказать данные характеристики на точность количественной или качественной оценки предмета задания относительно установленных критериев или как они могут повлиять на убедительность имеющихся доказательств. Например:

- в какой степени информация о предмете задания является, скорее, качественной, а не количественной, скорее, объективной, а не субъективной или относится, скорее, к прошлым периодам, а не является прогнозной;
- какие изменения в предмете задания или в иных обстоятельствах задания оказывают влияние на сопоставимость информации о предмете задания за один период с такой информацией за следующий период.

Применимые критерии (см. пункт 69(d))

A164. В заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, определены критерии, на соответствие которым проводится количественная или качественная оценка предмета задания, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, на какой основе был сформирован вывод практикующего специалиста. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может включать применимые критерии или ссылаться на них, если они включены в информацию о предмете задания или содержатся в существующих источниках, доступных пользователям. Применительно к обстоятельствам может быть важно раскрыть следующую информацию:

- что является источником критериев, а также установлены ли они законодательными или нормативными актами или разработаны уполномоченными или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры, то есть являются ли они установленными критериями в контексте предмета задания (если нет, то необходимо включить пояснение, почему они считаются приемлемыми);
- какие были использованы методы оценки, если критерии допускают выбор из нескольких методов;
- были ли использованы значительные толкования при применении критериев к обстоятельствам данного задания;
- имели ли место изменения в применяемых методах оценки.

Неотъемлемые ограничения (см. пункт 69(e))

A165. Хотя в некоторых случаях можно ожидать, что пользователи заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, хорошо понимают неотъемлемые ограничения, в отдельных случаях, возможно, надлежит включить в заключение или отчет указание на это в явной форме. Например, в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении эффективности системы внутреннего контроля, возможно, надлежит отметить, что оценка эффективности за прошлые периоды не имеет значения для оценки, проводимой в будущие периоды, потому что существует риск того, что средства внутреннего контроля могут стать недостаточными из-за изменения условий, или отметить, что уровень соблюдения политики и выполнения процедур может снизиться.

Конкретная цель (см. пункт 69(f))

A166. В некоторых случаях применимые критерии, которые были использованы для количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания, могут быть разработаны в конкретных целях. Например, регулятор может потребовать от определенных юридических лиц использования конкретных применимых критериев, разработанных для регуляторных целей. Чтобы избежать непонимания, практикующий специалист предупреждает пользователей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, об этом факте, и следовательно, информация о предмете задания не может использоваться для других целей.

A167. Помимо привлечения внимания, предусмотренного пунктом 69(f), практикующий специалист может счесть необходимым указать, что заключение или отчет предназначены исключительно для конкретных пользователей. В зависимости от закона или нормативного акта конкретной юрисдикции этой цели можно достичь путем ограничения распространения или использования заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. В случае если заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может содержать ограничения подобного рода, отсутствие ограничения относительно определенных пользователей или целей само по себе не свидетельствует, что на практикующем специалисте лежит юридическая ответственность в отношении таких пользователей или целей. Возникновение юридической

ответственности будет зависеть от правовых обстоятельств каждого конкретного случая и от соответствующей юрисдикции.

Область ответственности (см. пункт 69(g))

A168. Определение областей ответственности предназначено для информирования предполагаемых пользователей о том, что ответственная сторона отвечает за оцениваемый предмет задания, что лицо, проводящее количественную или качественную оценку, отвечает за количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в отношении применимых критериев и что роль практикующего специалиста состоит в том, чтобы независимо сформировать вывод об информации о предмете задания.

Выполнение заданий в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) и стандартами, относящимися к конкретному предмету задания (см. пункт 69(h))

A169. Когда стандарт, относящийся к конкретному предмету задания, применяется только к части информации о предмете задания, может быть уместно дать ссылку как на настоящий стандарт, так и на стандарт, относящийся к конкретному предмету задания.

A170. Заявления, содержащие неясности или словесные ограничения (например, «задание осуществлено со ссылкой на МСЗОУ 3000»), могут вводить в заблуждение пользователей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

Применимые требования контроля качества (см. пункт 69(i))

A171. Ниже приводится иллюстрация заявления в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно применения требований контроля качества:

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроля качества 1 и, следовательно, поддерживает исчерпывающую систему контроля качества, в том числе подтвержденную задокументированными политикой и процедурами относительно соблюдения этических требований, профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований.

Соблюдение установленных требований независимости и других этических требований (см. пункт 69(j))

A172. Ниже приводится иллюстрация заявления в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно соблюдения этических требований:

Мы соблюдаем требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, который основан на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Краткий обзор выполненных работ (см. пункт А6, 69(k))

A173. Краткий обзор выполненных работ помогает предполагаемому пользователю понять вывод практикующего специалиста. Для многих заданий, обеспечивающих уверенность, теоретически возможно неограниченное разнообразие процедур, однако на практике сложно их сформулировать четко и однозначно. На практике, впрочем, достаточно трудно довести их до сведения ясно и однозначно. Могут быть полезны в подготовке краткой информации другие значимые документы, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

A174. В тех случаях, когда ни в одном МСЗОУ не содержатся указания в отношении процедур сбора доказательств для конкретного предмета задания, такой обзор может содержать подробное описание выполненных работ. Может быть приемлемо включить в краткий обзор заявление о том, что проведенная работа включала оценку пригодности применимых критериев.

A175. В случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, краткий обзор выполненных работ обычно более детален, чем в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и отражает характер, сроки и объем процедур. Причина этого состоит в том, что оценка характера, сроков и объемов осуществленных процедур существенна для понимания вывода, выраженного в форме, которая передает, привлек ли основанный на выполненных процедурах существенный вопрос или вопросы внимание практикующего специалиста, чтобы заставить его полагать, что информация о предмете задания существенно искажена. Также может быть приемлемо указать в кратком обзоре выполненных работ определенные процедуры, которые не выполнялись, но выполнение которых обычно ожидается при выполнении заданий,

обеспечивающих разумную уверенность. Впрочем, полная идентификация всех подобных процедур вряд ли возможна, поскольку от практикующего специалиста требуется выявление и рассмотрение риска по заданию, который меньше, чем при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность.

A176. Факторы, принимаемые во внимание для определения уровня детализации, который будет обеспечен в кратком обзоре выполненных работ, могут включать:

- обстоятельства применительно к конкретной организации (например, отличающийся от обычного для этой отрасли характер деятельности организации);
- конкретные обстоятельства задания, влияющие на характер и объем осуществленных процедур;
- ожидания предполагаемого пользователя относительно уровня детализации, который будет обеспечен в отчете и основан на рыночной практике, или применимых законодательных и нормативных актах.

A177. Важно, чтобы краткий обзор выполненных работ был написан объективно, чтобы позволить предполагаемым пользователям понять проделанную работу как основу вывода практикующего специалиста. В большинстве случаев обзор не будет включать полный детальный рабочий план, но, с другой стороны, важно, чтобы он не был настолько обобщен, чтобы быть неоднозначным, быть завышенным или приукрашенным.

Вывод практикующего специалиста (см. пункты 12(a)(i)a., 69(l))

A178. Примеры выводов, выражаемых в форме, уместной для задания, обеспечивающего разумную уверенность:

- когда вывод выражается в терминах оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, организация выполняет во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ»;
- когда вывод выражается в терминах информации о предмете задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, прогнозная информация о финансовых результатах деятельности организации подготовлена надлежащим образом во всех существенных аспектах на основе критериев XYZ»; или
- когда вывод выражается в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной: «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что организация соблюдала требования законодательства XYZ, во всех существенных аспектах является достоверным» или «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что ключевые показатели деятельности представлены в соответствии с критериями XYZ, во всех существенных аспектах является достоверным».

A179. Может быть уместно информировать предполагаемых пользователей о контексте, в котором следует рассматривать вывод практикующего специалиста, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, содержит разъяснения отдельных характеристик оцениваемого предмета задания, о которых следует знать предполагаемому пользователю. Вывод практикующего специалиста может содержать, например, такую формулировку: «Данный вывод сформирован на основе вопросов, рассмотренных в других разделах заключения (или отчета) по заданию, обеспечивающему уверенность, независимого практикующего специалиста».

A180. Примеры выводов, выражаемых в форме, уместной для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность:

- когда вывод выражается в терминах оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что [название организации] не выполняет во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ»;
- когда вывод выражается в терминах оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств нам не известно ни о каких существенных

поправках, которые должны быть внесены в оценку ключевых показателей деятельности, для того чтобы привести их в соответствие с критериями XYZ»;

- когда вывод выражается в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что заявление [соответствующей стороны] о том, что [название организации] выполняет во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ, недостоверно».

A181. Формулировки выражений, которые могут быть применимы к оцениваемому предмету задания, включают, например, одну или несколько из следующих:

- применительно к заданиям на соблюдение – «соблюдая» или «в соответствии с»;
- применительно к заданиям, в которых применимые критерии описывают процесс или методологию подготовки или представления информации о предмете задания, – «надлежащим образом подготовлено»;
- применительно к заданиям, когда принципы достоверного представления воплощены в применимых критериях, – «достоверно отражено».

A182. Включение заголовков относящихся к разделам, содержащим модифицированные выводы и вопросы, которые привели к модификации, добавляет понятности заключению или отчету практикующего специалиста. Примеры соответствующих заголовков: «Вывод с оговоркой», «Отрицательный вывод», «Отказ от вывода» и «Основа для вывода с оговоркой», «Основа для отрицательного вывода».

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 69(m))

A183. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени практикующего специалиста, либо от имени аудиторской организации и от имени практикующего специалиста – в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых юрисдикциях от практикующего специалиста может потребоваться указать в заключении или отчете практикующего специалиста профессиональные квалификационные данные или регистрационные данные соответствующего лицензионного органа этой юрисдикции.

Дата (см. пункт 69(n))

A184. Включенная в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, дата информирует предполагаемых пользователей о том, что практикующий специалист рассмотрел влияние событий, которые произошли в период до этой даты, на информацию о предмете задания и на заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность,

Ссылка на эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 70)

A185. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть предусмотрено требование ссылаться на работу эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, например, для целей обеспечения прозрачности в государственном секторе. В некоторых обстоятельствах такая ссылка тоже может быть уместной, например, для объяснения характера модификации вывода практикующего специалиста или в том случае, когда информация о работе эксперта интегрирована в развернутую форму представления заключения или отчета.

A186. Практикующий специалист несет ответственность только за сформированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, при этом использование результатов работы, выполненной привлеченным им экспертом или иными специалистами в области заданий, обеспечивающих уверенность, не уменьшает объем такой ответственности. Тем более важно, если заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, содержит ссылку на эксперта практикующего специалиста, чтобы формулировки такого заключения или отчета не подразумевали, что ответственность практикующего специалиста уменьшается вследствие привлечения эксперта.

A187. Общие ссылки в развернутой форме представления заключения или отчета на то, что задание выполнялось соответствующим квалифицированным персоналом, включая сотрудников,

экспертов по предмету задания и специалистов по заданиям, обеспечивающим уверенность, вряд ли может рассматриваться неверно, то есть как снижение ответственности. Возможность непонимания выше в случае свернутой формы представления заключения или отчета, в которой присутствует минимум содержательной информации, или в случае, когда упоминается имя эксперта практикующего специалиста. Следовательно, в таких случаях могут потребоваться дополнительные разъяснения, чтобы избежать ситуации, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, подразумевает, что ответственность практикующего специалиста снижена вследствие участия эксперта.

Немодифицированные и модифицированные выводы (см. пункты 74–77, Приложение)

A188. Термин «всеобъемлющий» описывает влияние искажений на информацию о предмете задания или возможное влияние искажений на информацию о предмете задания, которое не выявлено вследствие невозможности получить достаточные надлежащие доказательства. Всеобъемлющее влияние на информацию о предмете задания таково, что, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста:

- (a) не ограничено отдельными аспектами информации о предмете задания;
- (b) затрагивает или может затрагивать существенную часть информации о предмете задания, если влияние ограничивается отдельными элементами;
- (c) в отношении раскрытия информации – фундаментально для понимания предполагаемым пользователем информации о предмете задания.

A189. Характер вопросов и суждение практикующего специалиста о всеобъемлющем влиянии или возможном влиянии на информацию о предмете задания влияет на форму вывода, который должен быть сформирован.

A190. Примеры вывода с оговоркой и отрицательного вывода, а также отказа от вывода:

- вывод с оговоркой (например, для задания с ограниченной уверенностью при существенных искажениях): «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств, за исключением обстоятельств, описанных в разделе «Основания для вывода с оговоркой» настоящего заключения, наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что [название организации] не выполняет во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ»;
- отрицательный вывод (например, в случае существенного и всеобъемлющего искажения как для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность): «Вследствие значимости вопросов, описываемых в разделе «Основа для отрицательного вывода», заявление [соответствующей стороны] не отражает достоверно то, что [название организации] выполняет требования законодательства XYZ»;
- отказ от вывода (например, в случае существования существенных и всеобъемлющих ограничений объема как для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность): «Вследствие значимости вопросов, описываемых в разделе «Основа для отказа от вывода» нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы сформировать вывод о заявлении [наименование соответствующей стороны]. Следовательно, мы не формируем вывод об этом заявлении».

A191. В некоторых случаях лицо, проводящее количественную или качественную оценку, может указывать и надлежащим образом описать то, что информация о предмете задания существенно искажена. Например, для задания по соблюдению лицо, проводящее количественную или качественную оценку, может правильно описать несоблюдение. В подобных обстоятельствах пункт 76 требует, чтобы практикующий специалист привлек внимание предполагаемых пользователей путем описания существенных искажений, либо путем формирования вывода с оговоркой или отрицательного вывода, либо путем формирования вывода без оговорок, но с привлечением внимания к вопросу путем указания специальной ссылки в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность.

Прочие обязанности по сообщению информации (см. пункт 78)

A192. Вопросы, которые могут быть надлежащими для того, чтобы быть доведенными до сведения ответственной стороны, лица, проводящего количественную или качественную оценку, заказчика задания или иного лица, включают недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях и предвзятость в подготовке информации о предмете задания.

Документация (см. пункты 79–83)

A193. Документирование включает аргументацию практикующего специалиста по всем значимым вопросам, требующим применения суждения, а также соответствующие выводы. Когда существуют сложные вопросы принципиального характера или требующие профессионального суждения, документация, которая включает существенные факты, которые известны практикующему специалисту на момент формирования вывода, может помочь подтвердить знание практикующего специалиста.

A194. Не является ни необходимым, ни практически осуществимым документирование каждого обсужденного вопроса или вынесенного профессионального суждения во время задания. Кроме того, практикующий специалист не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к файлу по заданию. Практикующий специалист не обязан включать в документацию по заданию изначальные черновые варианты рабочей документации и финансовой отчетности, заметки, в которых отражены неполные или предварительные соображения, исходные копии документов, которые были впоследствии исправлены из-за опечаток и прочих ошибок, а также дублирующие документы.

A195. Для применения профессионального суждения при оценке объема документации, которую необходимо подготовить и хранить, практикующий специалист может проанализировать, что требуется для того, чтобы обеспечить понимание выполненной работы и оснований для принятых принципиальных решений (а не всех аспектов задания в деталях) другим практикующим специалистом, который не имеет опыта участия в выполнении данного задания. Другой практикующий специалист может получить понимание аспектов задания в деталях только при обсуждении их с практикующим специалистом, подготовившим документацию.

A196. Документация может включать записи, например, о том:

- какими свойствами обладает конкретный изученный объект или вопрос;
- кто выполнял работу по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- кто осуществил проверку выполненной работы по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- какие значимые вопросы обсуждались с соответствующей стороной и другими лицами, в том числе касающиеся сути обсуждавшихся значимых вопросов, с указанием даты, места и участников обсуждения.

A197. Документация может включать, в частности, записи относительно:

- выявленных проблем в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведений, как они были разрешены;
- выводов по вопросу соблюдения тех требований независимости, которые применяются к конкретному заданию, а также соответствующих обсуждений с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;
- выводов, сделанных по вопросам принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий;
- характера и объема консультаций в ходе проведения задания, а также сделанных на их основе выводов.

Окончательное формирование файла по заданию

A198. МСКК 1 (или другие профессиональные требования, или требования, основанные на законах или нормативных актах, не менее строгих, чем МСКК 1) требует установить политику и процедуры для заблаговременного завершения формирования файла по заданию.⁷ Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования файла по заданию обычно не превышает 60 дней после даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность.⁸

A199. Завершение окончательного формирования файла по заданию после даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, представляет собой административную процедуру, не предполагающую выполнение каких-либо новых процедур или формирование новых выводов. Однако в процессе формирования файла по заданию в документацию могут вноситься изменения, если они носят административный характер. Примеры таких изменений:

- удаление или изъятие устаревшей документации;
- сортировка, упорядочение и расстановка ссылок в рабочей документации;
- подписание контрольных перечней, относящихся к процессу формирования файла по заданию;
- документирование доказательств, которые практикующий специалист собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами рабочей группы до даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность.

A200. МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политики и процедуры хранения документации по заданию.⁹ Срок хранения информации о заданиях, обеспечивающих уверенность, обычно не менее пяти лет с даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность.¹⁰

⁷ МСКК 1, пункт 45.

⁸ МСКК 1, пункт A54.

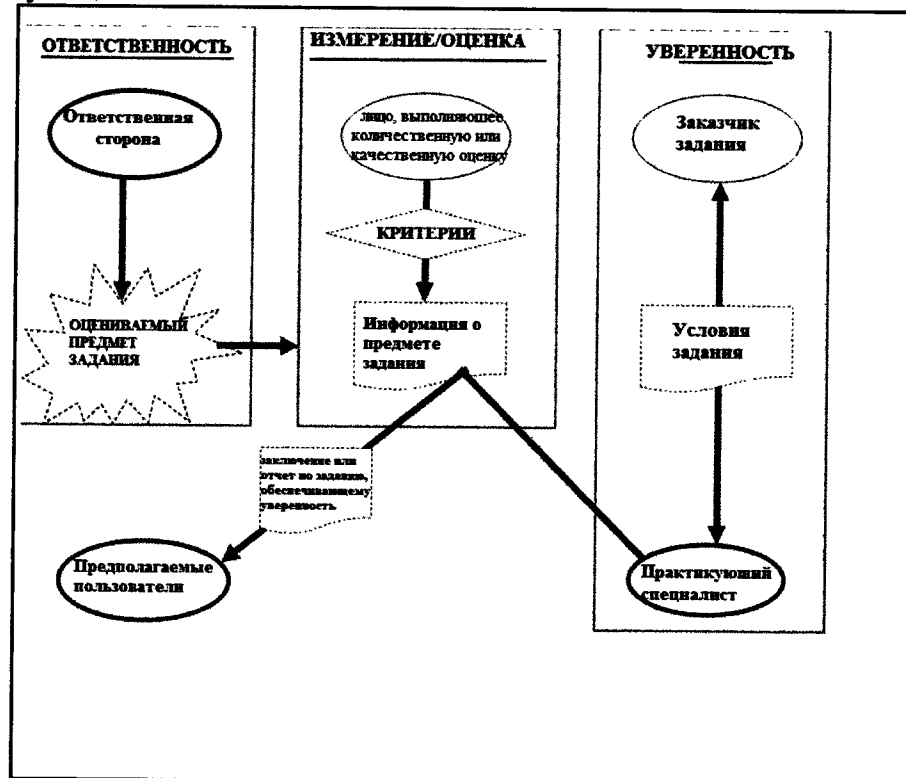
⁹ МСКК 1, пункт 47.

¹⁰ МСКК 1, пункт A61.

Приложение

(См. пункты 2, А8, А11, А16, А36–А38)

Функции и обязанности



1. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют, по меньшей мере, три стороны – ответственная сторона, практикующий специалист и предполагаемые пользователи. В зависимости от обстоятельств задания отдельную функцию могут выполнять также лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, или заказчик задания.
2. На приведенной выше диаграмме показано, как перечисленные функции сторон связаны с заданием, обеспечивающим уверенность:
 - (а) ответственная сторона отвечает за оцениваемый предмет задания;
 - (б) лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, использует критерии для оценки или измерения оцениваемого предмета задания, результатом чего является информация о предмете задания;
 - (в) заказчик задания согласовывает условия задания с практикующим специалистом;
 - (г) практикующий специалист получает достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода, предназначенного для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, в информации о предмете задания;
 - (д) предполагаемые пользователи принимают решения на основе информации о предмете задания. Предполагаемыми пользователями являются физическое лицо (физические лица), или организация (организации), или группа (группы) указанных лиц, которые, как полагает практикующий специалист, будут использовать подготовленное им заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.
3. В отношении указанных функций можно сделать следующие замечания:
 - в каждом задании, обеспечивающем уверенность, помимо практикующего специалиста, есть еще как минимум ответственная сторона и предполагаемые пользователи;
 - практикующий специалист не может быть ответственной стороной, заказчиком задания или предполагаемым пользователем;

- в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист также выступает в роли лица, выполняющего количественную или качественную оценку;
 - в ходе задания по подтверждению лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, может являться ответственная сторона или какое-либо иное лицо, но не практикующий специалист;
 - в случае если практикующий специалист оценивал или измерял оцениваемый предмет задания с использованием критериев, задание представляет собой задание по непосредственной оценке; другая сторона, принимающая ответственность за оценку или измерение, например, ответственная сторона, прилагающая к информации о предмете задания заявление, подтверждающее, что она принимает ответственность за эту информацию, не может заменить такое задание заданием по подтверждению;
 - ответственной стороной может являться заказчик задания;
 - во многих заданиях по подтверждению ответственная сторона может являться также лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания; примером является ситуация, когда организация привлекает практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении подготовленного ею отчета о своей деятельности в области устойчивого развития; Примером того, когда ответственной стороной является не лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, является ситуация, когда практикующий специалист привлекается для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении отчета о деятельности частной организации в области устойчивого развития, который подготовила государственная организация;
 - в ходе задания по подтверждению лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, обычно предоставляет практикующему специалисту письменное заявление в отношении информации о предмете задания. В некоторых случаях практикующий специалист может оказаться не в состоянии получить такое заявление, например, когда лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, не является заказчик задания;
 - ответственной стороной может быть кто-либо из предполагаемых пользователей, при этом он может быть не единственной ответственной стороной;
 - ответственная сторона, лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, и предполагаемые пользователи могут представлять как разные организации, так и одну и ту же организацию. Пример, иллюстрирующий последнее утверждение: при двухуровневой структуре совета директоров наблюдательный совет может потребовать обеспечить уверенность в информации, которую предоставляет исполнительный орган организации. Отношения между ответственной стороной, лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и предполагаемыми пользователями необходимо рассматривать в контексте каждого конкретного задания: они могут отличаться от отношений в рамках традиционно определяемых сфер ответственности. Например, высшее руководство организации (предполагаемый пользователь) может привлечь практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении конкретного аспекта деятельности организации, входящего в сферу непосредственной ответственности руководства нижестоящего уровня (ответственная сторона), но конечную ответственность за который несет именно высшее руководство;
 - предполагаемым пользователем может быть заказчик задания, который не является одновременно и ответственной стороной.
4. Вывод практикующего специалиста может быть сформулирован на основе:
- оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
 - информации о предмете задания и применимых критериях;
 - заявления, сделанного соответствующей стороной.
5. Практикующий специалист и ответственная сторона могут договориться о применении к заданию принципов, заложенных в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, если, кроме ответственной стороны, иных предполагаемых пользователей нет, но

выполнены все остальные требования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. В таких случаях заключение или отчет практикующего специалиста содержит заявление об ограничении использования такого заключения или отчета только ответственной стороной.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3400

(ранее МСА 810)

«ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ)3400 «Проверка прогнозной финансовой информации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, в котором устанавливаются требования к применению МСЗОУ и сфера их применения.

Введение

1. Целью настоящего Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) является установление стандартов и предоставление указаний для выполнения заданий по проверке прогнозной финансовой информации и выпуска соответствующих заключений, включая процедуры проверки допущений, основанных на наиболее точной оценке и гипотезе. Настоящий стандарт не применяется к проверке прогнозной финансовой информации, изложенной в обобщенном или описательном виде, например, в разделе годового отчета организации, в котором приводится анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности, хотя многие из указанных в нем процедур могут подходить для такой проверки.
2. В ходе задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства следующих факторов:
 - (a) того, что допущения руководства, основанные на наилучшей оценке, лежащие в основе прогнозной финансовой информации, не могут быть признаны необоснованными, а гипотезы (при наличии таких) соответствуют цели информации;
 - (b) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений;
 - (c) того, представлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом и раскрыты ли в должной мере все существенные допущения, включая четкое указание, основаны ли эти допущения на наиболее точных оценках или они являются гипотетическими;
 - (d) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация в соответствии с финансовой отчетностью за прошедшие периоды с использованием надлежащих принципов бухгалтерского учета.
3. Прогнозная финансовая информация – финансовая информация, основанная на допущениях в отношении событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий организации. Она в значительной степени субъективна по своему характеру, и ее подготовка требует использования профессионального суждения. Прогнозная финансовая информация может иметь форму прогноза или перспективной оценки либо представлять собой их сочетание, например, прогноз на один год с указанием перспективной оценки на пять лет.
4. Прогноз – прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений в отношении будущих событий, которые должны произойти, согласно ожиданиям руководства, и

действий, которые руководство планирует предпринять на дату подготовки информации (допущения, основанные на наилучшей оценке).

5. Перспективная оценка – прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании:
 - (а) гипотетических допущений в отношении будущих событий и действий руководства, которые необязательно будут иметь место, например, в случаях, когда некоторые организации находятся на начальном этапе ведения бизнеса или рассматривают возможность значительного изменения характера своей деятельности, или
 - (б) сочетания наиболее точной оценки и гипотетических допущений.

Такая информация показывает, какие последствия могли бы наступить на дату подготовки, если бы произошли данные события и действия (сценарий «что если»).
6. Прогнозная финансовая информация может включать финансовую отчетность или один или несколько элементов финансовой отчетности и может быть подготовлена:
 - (а) в качестве внутреннего инструмента управления, например, для проведения оценки возможных капиталовложений, или
 - (б) для распространения среди третьих лиц, например, в виде:
 - проспекта, содержащего информацию для потенциальных инвесторов в отношении будущих ожиданий;
 - годового отчета, содержащего информацию для акционеров, регулирующих органов и иных заинтересованных сторон;
 - документа с информацией для кредиторов, который может включать, например, прогнозы движения денежных средств.
7. Руководство отвечает за подготовку и представление прогнозной финансовой информации, в том числе за выявление и раскрытие допущений, на которых она основана. От аудитора может потребоваться проверка прогнозной финансовой информации и составление заключения по ней для повышения доверия к такой информации, независимо от того, предназначена ли она для использования третьими сторонами или для внутренних целей.

Уверенность аудитора в отношении прогнозной финансовой информации

8. Прогнозная финансовая информация относится к событиям и действиям, которые еще не произошли и могут не произойти. Хотя могут иметь место доказательства, подтверждающие допущения, на которых основана прогнозная финансовая информация, такие доказательства, как правило, сами ориентированы на будущее и, следовательно, умозрительны по своей природе, в отличие от доказательств, обычно имеющихся при аудите финансовой информации за прошлые периоды. Следовательно, аудитор не может сформировать мнение в отношении того, будут ли достигнуты результаты, указанные в прогнозной финансовой информации.
9. Кроме того, с учетом типов доказательств, используемых при оценке допущений, на которых основывается прогнозная финансовая информация, аудитору может быть сложно обеспечить степень уверенности, достаточную для выражения мнения в форме позитивной уверенности о том, что допущения не содержат существенных искажений. Следовательно, согласно настоящему стандарту при составлении заключения в отношении обоснованности допущений руководства аудитор обеспечивает только средний уровень уверенности. Однако, если аудитор полагает, что им был получен надлежащий уровень удовлетворенности, он может выразить позитивную уверенность в отношении допущений.

Принятие задания

10. Перед принятием задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор рассматривает, среди прочего, следующие вопросы:
 - предполагаемое использование информации;
 - то, предназначена ли информация для общего или ограниченного распространения;
 - характер допущений, то есть являются ли они допущениями на основе наилучшей оценки или гипотезы;
 - элементы, которые должны быть включены в состав информации;
 - охватываемый период.

11. **Аудитор не должен принимать задание или должен отказаться от него, если допущения очевидно нереалистичны или если аудитор полагает, что прогнозная финансовая информация неприменима для целей ее предполагаемого использования.**
12. **Аудитор и клиент должны согласовать условия задания.** И организация, и аудитор заинтересованы в том, чтобы последний направил письмо о выполнении задания: это поможет избежать недоразумений, касающихся его. Письмо-соглашение об условиях задания должно содержать вопросы, изложенные в пункте 10, и указание об ответственности руководства за допущения и за предоставление аудитору всей соответствующей информации и исходных данных, использованных при разработке допущений.

Знание бизнеса

13. **Аудитор должен обладать достаточным знанием бизнеса, чтобы определить, были ли указаны все значимые допущения, необходимые для подготовки прогнозной финансовой информации.** Аудитор также должен ознакомиться с процессом, используемым организацией для подготовки прогнозной финансовой информации, например, путем рассмотрения следующих вопросов:
 - средства внутреннего контроля за системой, используемой для подготовки прогнозной финансовой информации, а также знания и опыт лиц, участвующих в ее подготовке;
 - характер документации, подготовленной организацией в подтверждение допущений руководства;
 - степень использования статистических, математических методов и автоматизированных средств;
 - методы, используемые для разработки и применения допущений;
 - точность прогнозной финансовой информации, подготовленной в прошедшие периоды, и причины значительных отклонений.
14. **Аудитор должен рассмотреть, насколько обоснованно использование финансовой информации организации прошедших периодов.** Аудитору необходимо изучить финансовую информацию организации прошедших периодов, чтобы оценить, подготовлена ли прогнозная финансовая информация на основе тех же принципов, что и финансовая информация прошедших периодов, и предоставить исторические данные для рассмотрения допущений руководства. стр, аудитору необходимо установить, проводился ли аудит или обзорная проверка соответствующей информации прошедших периодов и использовались ли приемлемые принципы бухгалтерского учета при ее подготовке.
15. Если заключение по результатам аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов не являются немодифицированными или если организация находится на начальном этапе своей деятельности, аудитор рассматривает связанные с этим факты и их влияние на проверку прогнозной финансовой информации.

Охватываемый период

16. **Аудитор должен учитывать период, охватываемый прогнозной финансовой информацией.** Поскольку по мере увеличения продолжительности охватываемого периода допущения приобретают все более умозрительный характер, способность руководства составить допущения на основе наилучшей оценки уменьшается. Период не должен выходить за временные рамки, в пределах которых у руководства имеются разумные основания для использования допущений. Ниже приводятся некоторые факторы, которые применяются при рассмотрении аудитором периода времени, охватываемого прогнозной финансовой информацией:
 - операционный цикл: например, в случае крупного строительного проекта охватываемый период может зависеть от времени, необходимого для завершения проекта;
 - степень надежности допущений: например, если организация выпускает новый продукт, охватываемый прогнозный период может быть коротким и разбитым на небольшие сегменты, такие как недели или месяцы. Однако в том случае, если единственным видом бизнеса организации является владение имуществом на условиях долгосрочной аренды, относительно длительный прогнозный период может быть обоснованным;
 - требования пользователей: например, прогнозная финансовая информация может подготавливаться в связи с подачей заявления о выдаче кредита на период, необходимый для получения достаточных средств для его погашения. В других случаях информация может

подготавливаться для инвесторов в связи с продажей облигаций, чтобы показать, как предполагается использовать поступления в последующем периоде.

Процедуры проверки

17. При определении характера, сроков и объема процедур проверки аудитор должен учитывать следующее:
 - (a) вероятность существенного искажения;
 - (b) знания, полученные в рамках выполнения предыдущих заданий;
 - (c) компетентность руководства с точки зрения подготовки прогнозной финансовой информации;
 - (d) степень влияния суждений руководства на прогнозную финансовую информацию;
 - (e) качество и надежность исходных данных.
18. Аудитор оценивает источник и надежность доказательств, подтверждающих допущения руководства, основанные на наиболее точных оценках. Достаточные надлежащие доказательства, подтверждающие такие допущения, могут быть получены из внутренних и внешних источников, включая рассмотрение допущений в свете информации прошедших периодов и оценку того, основываются ли они на планах, которые организация может выполнить.
19. При использовании гипотетических допущений аудитор рассматривает вопрос о том, были ли приняты во внимание все значительные последствия использования таких допущений. Например, если принимается допущение о росте продаж, превышающем текущие производственные мощности организации, прогнозная финансовая информация должна включать необходимые инвестиции в увеличение производственных мощностей или затраты на использование альтернативных средств, которые позволят обеспечить ожидаемый уровень продаж, например, привлечение субподрядчиков.
20. Несмотря на то, что получение доказательств, подтверждающих гипотетические допущения, не является необходимым, аудитор должен удостовериться в том, что они соответствуют цели прогнозной финансовой информации и нет причины полагать, что они явно нереалистичны.
21. Аудитор должен удостовериться в том, что прогнозная финансовая информация подготовлена надлежащим образом на основе допущений руководства, например, посредством проведения технических проверок, таких как пересчет и анализ внутренней непротиворечивости, то есть того, что действия, которые руководство планирует предпринять, совместимы друг с другом и нет никаких расхождений в определении сумм, основанных на традиционно переменных факторах (например, на процентной ставке).
22. Аудитор обращает особое внимание на то, в какой степени области, особенно чувствительные к переменным факторам, окажут существенное влияние на результаты, отраженные в прогнозной финансовой информации. От этого будет зависеть, в каком объеме аудитор должен собирать надлежащие доказательства. Это также повлияет на оценку аудитором надлежащего характера и степени достаточности раскрытия информации.
23. Если аудитор привлечен для проверки одного или нескольких элементов прогнозной финансовой информации, например, отдельного финансового отчета, важно, чтобы он рассмотрел его взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности.
24. В случае, когда в состав прогнозной финансовой информации входит истекшая часть текущего периода, аудитор рассматривает, в каком объеме ему необходимо применить процедуры к информации прошедших периодов. Процедуры будут зависеть от обстоятельств, например, от продолжительности истекшей части прогнозного периода.
25. Аудитор должен получить письменные представления руководства в отношении планируемого использования прогнозной финансовой информации, полноты значительных допущений руководства и принятия руководством ответственности за прогнозную финансовую информацию.

Представление и раскрытие

26. При оценке представления и раскрытия прогнозной финансовой информации, в дополнение к определенным требованиям всех соответствующих положений законодательства, нормативных актов или профессиональных стандартов, аудитору необходимо учитывать следующее:

- (a) является ли представление прогнозной финансовой информации информативным и не вводит ли оно пользователей в заблуждение;
- (b) приводится ли ясное описание учетной политики в примечаниях к прогнозной финансовой информации;
- (c) раскрыты ли допущения надлежащим образом в примечаниях к прогнозной финансовой информации. Необходимо четко указать, являются ли допущения руководства основанными на наилучших оценках или гипотезе, и, если допущения делаются в областях, которые имеют существенный характер и подвержены высокой степени неопределенности, информация о такой неопределенности и, следовательно, степени подверженности результатов изменениям должна быть раскрыта в достаточном объеме;
- (d) раскрыта ли дата, на которую была подготовлена прогнозная финансовая информация. Руководство должно подтвердить, что допущения являются надлежащими на эту дату, даже если исходная информация могла быть собрана в течение периода времени;
- (e) четко ли указано основание для установления значений в диапазонах и не является ли выбор диапазона предвзятым или заведомо ложным, если результаты, отраженные в прогнозной финансовой информации, представлены в форме диапазона;
- (f) раскрыты ли все изменения в учетной политике после самой последней финансовой отчетности за прошедшие периоды вместе с причиной таких изменений и их влиянием на прогнозную финансовую информацию.

Заключение о проверке прогнозной финансовой информации

27. **Заключение аудитора о проверке прогнозной финансовой информации должен содержать следующие элементы:**
- (a) заголовок;
 - (b) адресат;
 - (c) определение прогнозной финансовой информации;
 - (d) ссылка на МСЗОУ или соответствующие национальные стандарты либо правила, применимые к проверке прогнозной финансовой информации;
 - (e) заявление о том, что руководство несет ответственность за прогнозную финансовую информацию, включая допущения, на которых она основана;
 - (f) если применимо, ссылка на цель и (или) ограниченное распространение прогнозной финансовой информации;
 - (g) заявление, выражающее негативную уверенность в отношении того, являются ли допущения разумным основанием для прогнозной финансовой информации;
 - (h) мнение относительно того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основе допущений и представлена ли она в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (i) надлежащие оговорки в отношении возможности достижения результатов, указанных в прогнозной финансовой информации;
 - (j) дата заключения, которая должна представлять собой дату завершения процедур;
 - (k) адрес аудитора;
 - (l) подпись.
 - (m) В таком заключении должно быть:
 - на основании проверки доказательств, подтверждающих допущения, указано, были ли выявлены аудитором факторы, которые могут служить основанием для того, чтобы полагать, что допущения не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации;
 - выражено мнение относительно того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основе допущений и представлена ли она в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

- указано, что:
 - фактические результаты, с большой вероятностью, будут отличаться от прогнозной финансовой информации, так как предполагаемые события часто не происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными. Также, когда прогнозная финансовая информация выражена в виде диапазона значений, должно быть указано, что нет никакой уверенности в том, что фактические результаты окажутся в пределах этого диапазона;
 - в случае перспективной оценки: прогнозная финансовая информация подготовлена (указать цель) с использованием ряда допущений, включающих гипотетические допущения в отношении будущих событий и действий руководства, которые, согласно ожиданиям, необязательно должны произойти или будут предприняты. Следовательно, пользователи предупреждены о том, что прогнозная информация не должна использоваться для иных целей, кроме указанных.

28. Ниже приводится пример выдержки из немодифицированного заключения о прогнозе:

Мы провели проверку прогноза¹ в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность, применимым к проверкам прогнозной финансовой информации. Руководство несет ответственность за составление прогноза, включая допущения, изложенные в Примечании X, на основании которых он был подготовлен.

В результате проверки подтверждающих допущения доказательств мы не выявили каких-либо фактов, которые дают основания полагать, что указанные допущения не создают разумной основы для данной перспективной оценки, исходя из того, что (приведите или дайте ссылку на гипотезу). Кроме того, по нашему мнению, прогноз подготовлен надлежащим образом на основании допущений и представлен в соответствии с ...²

Фактические результаты, по всей вероятности, будут отличаться от прогноза, так как во многих случаях предполагаемые события необязательно происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными.

29. Ниже приводится пример выдержки из немодифицированного заключения о перспективной оценке:

Мы провели проверку перспективной оценки³ в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность, применимым к проверкам прогнозной финансовой информации. Руководство несет ответственность за перспективную оценку, включая допущения, изложенные в Примечании X, на основании которых они были подготовлены.

Настоящая перспективная оценка была подготовлена для (укажите цель). Так как организация находится на начальном этапе своей деятельности, перспективная оценка подготовлена с использованием ряда допущений, включающих гипотетические допущения в отношении будущих событий и действий руководства, которые, согласно ожиданиям, необязательно должны произойти или будут предприняты. Следовательно, пользователи предупреждены о том, что данная перспективная оценка может быть неприменима для иных целей, кроме указанных выше.

В результате проверки подтверждающих допущения доказательств мы не выявили каких-либо фактов, которые дают основания полагать, что указанные допущения не создают разумной основы для данной перспективной оценки, исходя из того, что (приведите или дайте ссылку на гипотетическое допущение). Кроме того, по нашему мнению, перспективная оценка подготовлена надлежащим образом на основании допущений и представлена в соответствии с ...⁴

Даже если события, ожидаемые согласно гипотетическим допущениям, изложенным выше, произойдут, фактические результаты, тем не менее, по всей вероятности, будут отличаться от перспективной оценки, так как некоторые ожидаемые события во многих

¹ Включите название организации, период, охватываемый прогнозом, и предоставьте соответствующую ссылку, например, на номера страниц или на отдельные отчеты.

² Укажите соответствующую концепцию подготовки финансовой отчетности.

³ Включите название организации, период, охватываемый перспективной оценкой, и предоставьте соответствующую ссылку, например, на номера страниц или на отдельные отчеты.

⁴ См. сноску 2.

случаях необязательно происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными.

30. Если аудитор полагает, что представление и раскрытие прогнозной финансовой информации не является достаточным, он должен сформировать мнение с оговоркой или отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания в установленном порядке. Примером может служить случай, когда финансовая информация не раскрывает надлежащим образом последствия допущений, крайне подверженных изменениям.
31. Если аудитор полагает, что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации, подготовленной исходя из допущений, основанных на наиболее точных оценках, или что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации с учетом гипотетических допущений, он должен сформировать отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания.
32. Если на проверку влияют условия, препятствующие применению одной или нескольких процедур, которые считаются необходимыми в указанных обстоятельствах, аудитор должен отказаться от задания или отказаться от формирования мнения и описать ограничение по объему работ в заключении о прогнозной финансовой информации.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ
УВЕРЕННОСТЬ 3402**

**«ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ,
ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕЕ УВЕРЕННОСТЬ, О СРЕДСТВАХ КОНТРОЛЯ
ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, которое устанавливает сферу применения Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, которые выполняются практикующим специалистом¹ с целью предоставления заключения для организаций-пользователей и их аудиторов в отношении средств контроля, вероятно относящихся к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности. Он дополняет МСА 402², так как заключения, подготовленные в соответствии с настоящим стандартом, могут обеспечивать надлежащие доказательства согласно МСА 402 (см. пункт А1).
2. Согласно *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность* (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность), задания, обеспечивающие уверенность, могут быть «заданиями, обеспечивающими разумную уверенность» и «заданиями, обеспечивающими ограниченную уверенность»; задания, обеспечивающие уверенность, могут быть «заданиями, по подтверждению» или «заданиями по непосредственной оценке»³. Настоящий стандарт применяется только к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, по подтверждению⁴.
3. Настоящий стандарт применяется только в тех случаях, когда обслуживающая организация несет ответственность за надлежащую структуру средств контроля или по иным основаниям может формировать подтверждение в отношении структуры средств контроля. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность:
 - (а) цель которых состоит в предоставлении заключения о том, функционируют ли средства контроля обслуживающей организации согласно описанию, или

¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, иные чем аудит или обзорная проверка финансовой информации прошедших периодов», пункт 12(г).

² МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации».

³ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12.

⁴ Пункты 13 и 53(к) настоящего стандарта.

- (b) цель которых состоит в том, чтобы предоставить заключение о средствах контроля обслуживающей организации, не являющихся средствами контроля, связанными с услугой, вероятно имеющей отношение к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности (например, о средствах контроля, которые влияют на производство или контроль качества организаций-пользователей).

Тем не менее настоящий стандарт содержит некоторые указания в отношении таких заданий, выполняемых в соответствии с МСЗОУ 3000(пересмотренным) (см. пункт А2).

4. В дополнение к выпуску заключения, обеспечивающего уверенность в отношении средств контроля, аудитор обслуживающей организации может также привлекаться к подготовке перечисленных далее отчетов, к которым настоящий стандарт не применяется:
- (a) отчет об операциях или остатках по счетам организации-пользователя, учет которых ведет обслуживающая организация;
- (b) отчет о результатах выполнения согласованных процедур в отношении средств контроля обслуживающей организации.

Взаимосвязь с МСЗОУ 3000 (пересмотренным), другими профессиональными стандартами и другими требованиями

5. При выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, которые не являются аудитом или обзорной проверкой финансовой информации прошедших периодов, аудитор обслуживающей организации должен выполнять требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта. Настоящий стандарт расширяет положения о том, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, с предоставлением заключений о средствах контроля обслуживающей организации. Концепция выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, которая определяет и описывает элементы и цели задания, обеспечивающего уверенность, является контекстом для понимания настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).
6. Соблюдение требований МСЗОУ 3000 (пересмотренного) предусматривает, в том числе, соблюдение аудитором обслуживающей организации частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ) в связи с выполнением заданий по обеспечению уверенности, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законодательными и нормативными актами, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ⁵. Кроме того, также требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1⁶, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1.

Дата вступления в силу

7. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений аудиторов обслуживающих организаций, обеспечивающих уверенность, за периоды, заканчивающиеся 15 июня 2011 года или после указанной даты.

Цели

8. Перед аудитором обслуживающей организации стоят следующие цели:
- (a) получить разумную уверенность в том, что во всех существенных аспектах на основании соответствующих критериев:
- (i) описание обслуживающей организацией ее системы достоверно отражает систему в том виде, в каком она была разработана и применялась в течение указанного периода (или применительно к заключению первого типа, по состоянию на указанную дату);

⁵ МСЗОУ 3000(пересмотренный), пункты 3(a), 20 и 34.

⁶ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(b) и 31(a). МСКК 1, "Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг".

- (ii) средства контроля, относящиеся к целям средств контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода (или, применительно к заключению первого типа, по состоянию на указанную дату);
 - (iii) средства контроля, если они включены в объем задания, функционировали эффективно настолько, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что цели контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, достигались в течение всего указанного периода;
- (b) предоставить заключение по вопросам, указанным в пункте (a), в соответствии с обнаруженными аудитором обслуживающей организации фактами.

Определения

9. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) Метод исключения – метод, применяемый к услугам субподрядчика обслуживающей организации, при котором подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы включает информацию о характере услуг, оказываемых субподрядчиком обслуживающей организации, но не включает информацию о соответствующих целях средств контроля субподрядчика обслуживающей организации и связанных с ними средствах контроля, которые также исключены из объема задания аудитором обслуживающей организации. Описание обслуживающей организацией ее системы и объем задания аудитора обслуживающей организации охватывают средства контроля обслуживающей организации, используемые для мониторинга эффективности средств контроля субподрядчика обслуживающей организации, которые могут включать проведение обслуживающей организацией анализа заключения, обеспечивающего уверенность в отношении средств контроля субподрядчика обслуживающей организации.
 - (b) Дополнительные средства контроля в организации-пользователе – средства контроля, которые, как полагает обслуживающая организация при организации своих услуг, будут внедрены организациями-пользователями и которые заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы, если они необходимы для достижения целей средств контроля.
 - (c) Цель контроля – цель или задача определенного аспекта системы контроля. Цели контроля связаны с рисками, которые средства контроля должны уменьшать.
 - (d) Средства контроля обслуживающей организации – средства контроля за достижением цели контроля, которая включена в заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность (см. пункт A3).
 - (e) Средства контроля субподрядчика обслуживающей организации – средства контроля субподрядчика обслуживающей организации, обеспечивающие разумную уверенность в достижении цели внутреннего контроля.
 - (f) Критерии – контрольные показатели, используемые для измерения или оценки предмета задания, включая, если применимо, контрольные показатели для представления и раскрытия.
 - (g) Метод включения – метод, применяемый к услугам субподрядчика обслуживающей организации, при котором подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы включает информацию о характере услуг, оказываемых субподрядчиком обслуживающей организации, а также сведения о соответствующих целях внутреннего контроля субподрядчика обслуживающей организации и связанных с ними средств контроля, которые также входят в объем работ по заданию аудитора обслуживающей организации (см. пункт A4).
 - (h) Служба внутреннего аудита – функциональное подразделение организации, которое выполняет задания, обеспечивающие уверенность, ведет консультационную деятельность, направленную на то, чтобы оценивать и улучшать эффективность корпоративного управления организации, риск-менеджмент и процессы системы внутреннего контроля.
 - (i) Внутренние аудиторы – физические лица, которые осуществляют деятельность в рамках службы внутреннего аудита. Внутренние аудиторы могут являться сотрудниками департамента внутреннего аудита или аналогичной службы.

- (j) Заключение в отношении описания и структуры средств контроля в обслуживающей организации (в настоящем стандарте используется название «заключение первого типа») – заключение, в состав которого входит:
- (i) описание обслуживающей организацией ее системы;
 - (ii) письменное подтверждение обслуживающей организации в отношении того, что во всех существенных аспектах и на основании соответствующих критериев:
 - a. описание достоверно отражает систему обслуживающей организации, которая была разработана и внедрена на указанную дату;
 - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы по состоянию на указанную дату;
 - (iii) заключение аудитора обслуживающей организации, содержащее вывод, обеспечивающий разумную уверенность в отношении вопросов, указанных в пунктах (ii)a–b выше.
- (k) Заключение в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации (в настоящем стандарте используется название «заключение второго типа») – заключение, в состав которого входит:
- (i) описание обслуживающей организацией ее системы;
 - (ii) письменное подтверждение обслуживающей организации в отношении того, что во всех существенных аспектах и на основании соответствующих критериев:
 - a. описание достоверно отражает систему обслуживающей организации, как она была разработана и внедрена, в течение указанного периода;
 - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода;
 - c. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, эффективно функционировали в течение указанного периода;
 - (iii) заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, которое:
 - a. обеспечивает вывод в отношении разумной уверенности по вопросам, указанным в пунктах (ii)a–c выше;
 - b. включает описание тестов средств контроля и их результатов.
- (l) Аудитор обслуживающей организации – практикующий специалист, который по запросу обслуживающей организации предоставляет заключение, обеспечивающее уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации.
- (m) Обслуживающая организация – организация, являющаяся третьей стороной (или сегмент организации, являющейся третьей стороной) и предоставляющая услуги организациям-пользователям, вероятно относящимся к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности.
- (n) Подтверждение обслуживающей организации – письменное подтверждение в отношении вопросов, указанных в пункте 9(k)(ii) (или в пункте 9(j)(ii) для заключения первого типа).
- (o) Система обслуживающей организации (или система) – политика и процедуры, разработанные и внедренные обслуживающей организацией для предоставления организациям-пользователям услуг, в отношении которых аудитор обслуживающей организации предоставляет заключение, обеспечивающее уверенность. Описание обслуживающей организацией ее системы содержит информацию об оказываемых услугах, о периоде или (применительно к заключению первого типа) дате, к которым относится описание, целях внутреннего контроля и соответствующих средствах контроля.

- (p) Субподрядчик обслуживающей организации – обслуживающая организация, используемая другой обслуживающей организацией для оказания некоторых услуг, которые предоставляются организациям-пользователям и которые, по всей вероятности, относятся к средствам внутреннего контроля организаций-пользователей, связанным с подготовкой финансовой отчетности.
- (q) Тест средств контроля – процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности средств контроля при достижении целей контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.
- (r) Аудитор организации-пользователя – аудитор, который проводит аудит и предоставляет заключение о финансовой отчетности организации-пользователя⁷.
- (s) Организация -пользователь – организация, которая использует обслуживающую организацию.

Требования

МСЗОУ 3000 (пересмотренный)

- 10. Аудитор обслуживающей организации не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

Этические требования

- 11. Аудитор обслуживающей организации должен соблюдать соответствующие этические требования, установленные частями А и Б Кодекса СМСЭБ в рамках заданий, обеспечивающих уверенность или другие профессиональные требования, или требования, установленные законодательными и нормативными актами, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ (см. пункт А5).

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление

- 12. В тех случаях, когда в соответствии с настоящим стандартом аудитор обслуживающей организации обязан направить запрос, потребовать предоставления письменного разъяснения, проинформировать или иным образом вступить во взаимодействие с обслуживающей организацией, он должен определить соответствующее лицо (соответствующих лиц) в составе руководства или структуры управления обслуживающей организации, с которыми следует взаимодействовать. В этом случае аудитор должен рассмотреть, какое именно лицо или какие лица несут соответствующую ответственность за возникшие вопросы и осведомлены о них (см. пункт А6).

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий

- 13. Прежде чем принять или продолжить задание, аудитор обслуживающей организации должен:
 - (a) определить:
 - (i) имеет ли аудитор обслуживающей организации необходимые возможности и компетенцию для выполнения задания (см. пункт А7);
 - (ii) являются ли, согласно ожиданию практикующего специалиста, критерии, которые обслуживающая организация применяет для описания ее системы, надлежащими и доступными для организаций-пользователей и их аудиторов;
 - (iii) не являются ли объем работ по заданию и описание обслуживающей организацией ее системы настолько ограниченными, что они вряд ли окажутся полезными для организаций-пользователей и их аудиторов;
 - (b) получить согласие обслуживающей организации в отношении того, что она признает и понимает свою ответственность:
 - (i) за подготовку описания ее системы и прилагаемое подтверждение обслуживающей организации, в том числе за полноту, точность и метод представления указанного описания и подтверждения (см. пункт А8);
 - (ii) наличие разумных оснований для подтверждений обслуживающей организации, представленных вместе с описанием системы (см. пункт А9);

⁷ При наличии субподрядчика обслуживающей организации аудитор обслуживающей организации, использующей услуги субподрядчика обслуживающей организации, также является аудитором организации-пользователя.

- (ii) указание в подтверждении обслуживающей организации критериев, использованных для подготовки описания системы;
- (iii) указание в описании системы:
 - a. целей внутреннего контроля;
 - b. в тех случаях, когда цели определены законами или нормативными актами либо другой стороной (например, группой пользователей или профессиональной организацией), указание стороны, которая их определила;
- (iv) выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании системы, а также разработку и внедрение средств контроля, обеспечивающих разумную уверенность в том, что эти риски не помешают достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании системы, и, следовательно, что заявленные цели внутреннего контроля будут достигнуты (см. пункт A10);
- (v) предоставление аудитору обслуживающей организации:
 - a. доступа ко всей информации, такой как бухгалтерские записи, документация и иные сведения, включая соглашения об уровне обслуживания, о которых известно обслуживающей организации и которые имеют отношение к описанию обслуживающей организацией ее системы и к прилагаемому подтверждению обслуживающей организации;
 - b. дополнительной информации, которая может быть запрошена аудитором обслуживающей организации у обслуживающей организации для целей выполнения задания, обеспечивающего уверенность;
 - c. неограниченного доступа к лицам внутри обслуживающей организации, от которых аудитору обслуживающей организации необходимо получить доказательства.

Принятие изменений в условиях задания

14. Если обслуживающая организация просит внести изменения в объем работ по заданию до его завершения, аудитор обслуживающей организации должен удостовериться в том, что такое изменение обоснованно (см. пункты A11–A12).

Определение пригодности критериев

15. Аудитор обслуживающей организации должен определить, использовала ли обслуживающая организация соответствующие критерии при подготовке описания ее системы, при оценке надлежащего характера структуры средств контроля и, применительно к заключению второго типа, при оценке эффективности функционирования средств контроля.
16. При определении пригодности критериев для оценки подготовленного обслуживающей организацией описания ее системы аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум следующее:
- (a) отражает ли описание, каким образом была разработана и внедрена система обслуживающей организации, включая, если необходимо:
 - (i) виды предоставленных услуг, в том числе, если необходимо, виды обработанных операций;
 - (ii) процедуры, используемые в рамках как систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых предоставляются услуги, включая, если необходимо, процедуры, посредством которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в отчеты и другие информационные источники, подготавливаемые для организаций-пользователей;
 - (iii) соответствующие записи и подтверждающую информацию, включая, если необходимо, данные бухгалтерского учета, подтверждающую информацию и специальные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки операций и включения их в отчеты; а также корректировку неправильных данных и процесс переноса в отчеты и

- другие информационные источники, подготавливаемые для организаций-пользователей;
- (iv) как система обслуживающей организации учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;
 - (v) процесс, используемый для подготовки заключения и другой информации для организаций-пользователей;
 - (vi) установленные цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
 - (vii) дополнительные средства контроля в организации-пользователе, предусмотренные при разработке средств контроля;
 - (viii) другие аспекты контрольной среды обслуживающей организации, процесса оценки рисков, информационной системы (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационного взаимодействия, контрольных действий и мониторинга средств контроля, применимые к предоставляемым услугам;
- (b) применительно к заключению второго типа: содержит ли описание соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода, за который предоставляется описание;
- (c) не содержит ли описание пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой обслуживающей организацией ее системы, при этом признается, что описание готовится для целей удовлетворения общих потребностей широкого круга организаций-пользователей и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов обслуживающей организацией ее системы, которые отдельная организация-пользователь и ее аудитор могут счесть важными в определенных условиях.
17. При определении пригодности критериев для оценки структуры средств контроля аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум следующее:
- (a) выявила ли обслуживающая организация риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании ее системы;
 - (b) обеспечат ли средства контроля, указанные в описании (при их применении согласно описанию), разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля.
18. При определении пригодности критериев для оценки операционной эффективности средств контроля в целях обеспечения разумной уверенности в том, что заявленные в описании цели внутреннего контроля будут достигнуты, аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум последовательное применение средств контроля в течение всего указанного периода так, как это было предусмотрено при их разработке, а также определить, применялись ли ручные средства контроля лицами, имеющими соответствующую компетенцию и полномочия (см. пункты A13–A15).

Существенность

19. При планировании и выполнении задания аудитор обслуживающей организации должен учитывать существенность при рассмотрении вопросов достоверного представления описания, надлежащего характера структуры средств контроля и, применительно к заключению второго типа, операционной эффективности средств контроля (см. пункты A16–A18).

Получение понимания обслуживающей организацией ее системы

20. Аудитор обслуживающей организации должен получать понимание обслуживающей организацией ее системы, в том числе средств контроля, которые включены в объем работ, выполняемых в рамках задания (см. пункты A19–A20).

Получение доказательств в отношении описания

21. Аудитор обслуживающей организации должен получить понимание и изучить подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы, а также оценить, достоверно ли представлены те аспекты описания, которые входят в объем работ по заданию, включая следующее (см. пункты A21–A22):

- (a) являются ли цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, обоснованными в конкретных обстоятельствах (см. пункт A23);
 - (b) были ли внедрены средства контроля, указанные в этом описании;
 - (c) описаны ли надлежащим образом дополнительные средства контроля, применяемые организацией-пользователем, при их наличии;
 - (d) описаны ли надлежащим образом услуги, предоставленные субподрядчиком обслуживающей организации, в том числе использовались ли применительно к ним метод включения или метод исключения.
22. Аудитор обслуживающей организации должен установить с помощью других процедур, применяемых наряду с направлением запросов, была ли внедрена система обслуживающей организации. Указанные процедуры должны включать наблюдение и инспектирование записей и другой документации в отношении того, как функционирует система обслуживающей организации и как применяются средства контроля (см. пункт A24).

Получение доказательств в отношении структуры средств контроля

23. Аудитор обслуживающей организации определяет, какие средства контроля обслуживающей организации необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании ее системы, и оценивает, были ли данные средства контроля организованы должным образом. Такое определение включает в себя следующее (см. пункты A25–A27):
- (a) выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы;
 - (b) оценку взаимосвязи между средствами контроля, указанными обслуживающей организацией в описании ее системы, и выявленными рисками.

Получение доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля

24. В случае предоставления заключения второго типа аудитор обслуживающей организации тестирует те средства контроля, которые он считает необходимыми для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, и оценивает их операционную эффективность в течение периода. Доказательства в отношении надлежащего функционирования средств контроля в предыдущие периоды, полученные в результате выполнения предыдущих заданий, не являются основанием для уменьшения объема тестирования даже в том случае, если они дополняются доказательствами, полученными за текущий период (см. пункты A28–A32).
25. При разработке и проведении тестов средств контроля аудитор обслуживающей организации:
- (a) выполняет другие процедуры наряду с направлением запросов для получения доказательств в отношении следующих вопросов:
 - (i) как применялись средства контроля;
 - (ii) последовательность применения средств контроля;
 - (iii) кем или каким образом применялись средства контроля;
 - (b) определяет, зависели ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (средств косвенного контроля), и если это так, то имеется ли необходимость получения доказательств, подтверждающих операционную эффективность этих средств косвенного контроля (см. пункты A33–A34);
 - (c) определяет средства выбора элементов для тестирования, которые являются эффективными для достижения целей процедуры (см. пункты A35–A36).
26. При определении объема тестирования средств контроля аудитор обслуживающей организации рассматривает характеристики тестируемой генеральной совокупности, в том числе характер средств контроля, частоту их применения (например, ежемесячно, ежедневно, несколько раз в день) и ожидаемую норму отклонения.

Выборка

27. Если аудитор обслуживающей организации использует выборку, он должен (см. пункты A35–A36):

- (a) учитывать при планировании выборки цель процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой делается выборка;
- (b) определить объем выборки, достаточный для снижения риска, связанного с выборкой, до приемлемо низкого уровня;
- (c) выбирать элементы для выборки таким образом, чтобы каждый элемент генеральной совокупности мог быть выбран;
- (d) если разработанная процедура неприменима к выбранному элементу, применить процедуру к другому элементу, выбранному взамен первого;
- (e) в случае невозможности применения разработанных процедур или соответствующих альтернативных процедур к выбранному элементу, рассматривать этот элемент как отклонение.

Характер и причина отклонений

28. Аудитор обслуживающей организации исследует характер и причину каждого выявленного отклонения и определяет:
- (a) находятся ли выявленные отклонения в пределах ожидаемой величины отклонений и являются ли они приемлемыми, то есть обеспечивает ли выполненное тестирование надлежащее основание для вывода о том, что средство контроля функционировало эффективно в течение указанного периода;
 - (b) есть ли необходимость проведения дополнительного тестирования данного средства контроля или других средств контроля для того, чтобы сделать вывод об эффективном функционировании средств контроля, относящихся к определенной цели внутреннего контроля в течение указанного периода (см. пункт A25);
 - (c) обеспечивает ли проведенное тестирование надлежащее основание для вывода о том, что средство контроля не функционировало эффективно в течение указанного периода.
29. В исключительно редких случаях, когда аудитор обслуживающей организации считает отклонение, обнаруженное в выборке, аномалией и при этом не выявлено других средств контроля, которые позволяют ему сделать вывод о том, что соответствующая цель внутреннего контроля эффективно достигалась в течение указанного периода, аудитор обслуживающей организации должен получить высокую степень уверенности в том, что такое отклонение не является репрезентативным для генеральной совокупности. Аудитор обслуживающей организации получает такую степень уверенности, выполняя дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств того, что отклонение не влияет на остальные элементы генеральной совокупности.

Работа службы внутреннего аудита⁸

Получение понимания в отношении службы внутреннего аудита

30. Если у обслуживающей организации имеется служба внутреннего аудита, аудитор обслуживающей организации должен получить понимание характера обязанностей службы внутреннего аудита и ее деятельности, чтобы определить вероятность того, что служба внутреннего аудита может быть использована для выполнения задания (см. пункт A37).

Определение возможности и объема использования работы внутренних аудиторов

31. Аудитор обслуживающей организации определяет:
- (a) есть ли вероятность того, что работа внутренних аудиторов будет соответствовать целям задания;
 - (b) если да, то ожидаемое влияние работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объем процедур, выполняемых аудитором обслуживающей организации.
32. При определении возможности использования работы внутренних аудиторов для целей задания аудитор обслуживающей организации оценивает:

⁸ Настоящий стандарт не регламентирует случаи, когда отдельные внутренние аудиторы оказывают непосредственное содействие аудитору обслуживающей организации в проведении аудиторских процедур.

- (a) объективность службы внутреннего аудита;
 - (b) техническую компетентность внутренних аудиторов;
 - (c) наличие вероятности того, что работа внутренних аудиторов будет выполнена с надлежащей профессиональной осмотрительностью;
 - (d) наличие вероятности эффективного информационного взаимодействия между внутренними аудиторами и аудитором обслуживающей организации.
33. При определении ожидаемого влияния работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объем процедур, выполняемых аудитором обслуживающей организации, он учитывает (см. пункт A38):
- (a) характер и объем определенной работы, которая была или должна быть выполнена внутренними аудиторами;
 - (b) значимость этой работы для выводов аудитора обслуживающей организации;
 - (c) уровень субъективности в оценке доказательств, собранных в подтверждение этих выводов.

Использование работы службы внутреннего аудита

34. Для использования аудитором обслуживающей организации определенной работы, выполненной внутренними аудиторами, он оценивает и выполняет процедуры в отношении этой работы, чтобы определить, насколько она соответствует целям аудитора обслуживающей организации (см. пункт A39).
35. Чтобы определить соответствие определенной работы, выполненной внутренними аудиторами, целям аудитора обслуживающей организации, он оценивает:
- (a) была ли работа выполнена внутренними аудиторами, обладающими надлежащей технической подготовкой и знаниями;
 - (b) осуществлялся ли надлежащий контроль, проверка и документирование выполненной работы;
 - (c) были ли получены достаточные доказательства для того, чтобы внутренние аудиторы могли сделать обоснованные выводы;
 - (d) являются ли сделанные выводы надлежащими, учитывая обстоятельства, а также согласуются ли заключения, подготовленные внутренними аудиторами, с результатами выполненной работы;
 - (e) урегулированы ли надлежащим образом расхождения, значимые для задания, и устранены ли необычные обстоятельства, выявленные внутренними аудиторами.

Влияние на заключение, обеспечивающее уверенность, аудитора обслуживающей организации

36. Если использовалась работа, выполненная службой внутреннего аудита, аудитор обслуживающей организации не должен ссылаться на данную работу в том разделе заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, в котором выражается его мнение (см. пункт A40).
37. В заключении второго типа, если использовалась работа службы внутреннего аудита при проведении тестов средств контроля, та часть заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, в которой содержится описание тестов средств контроля, проведенных аудитором обслуживающей организации, и их результатов, должна содержать описание работы, выполненной внутренним аудитором, и процедур, проведенных аудитором обслуживающей организации в отношении этой работы (см. пункт A41).

Письменные заявления

38. Аудитор обслуживающей организации направляет обслуживающей организации запрос на предоставление письменных заявлений, в которых (см. пункт A42):
- (a) содержится подтверждение, представленное вместе с описанием системы;

- (b) подтверждается предоставление аудитору обслуживающей организации всей соответствующей информации и доступа к ней по согласованию⁹;
 - (c) подтверждается раскрытие аудитору обслуживающей организации информации обо всех известных обслуживающей организации:
 - (i) случаях несоблюдения закона или нормативного акта, недобросовестных действий или неисправленных отклонений, относящихся к обслуживающей организации, которые могут повлиять на одну или несколько организаций-пользователей;
 - (ii) недостатках в структуре средств контроля;
 - (iii) случаях такого функционирования средств контроля, которое не соответствует описанию;
 - (iv) событиях, имевших место после окончания периода, за который обслуживающая организация представила описание ее системы, и до даты заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, если эти события могут оказать значительное влияние на данное заключение.
39. Письменные заявления должны иметь форму письма-представления, адресованного аудитору обслуживающей организации. Дата письменных заявлений должна быть как можно ближе к дате заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, но не позднее ее.
40. Если после обсуждения вопроса с аудитором обслуживающая организация не предоставит одно или более письменных заявлений, затребованных в соответствии с пунктами 38 (а) и (б) настоящего стандарта, аудитор обслуживающей организации отказывается от выражения мнения (см. пункт А43).

Прочая информация

41. Аудитор обслуживающей организации обязан ознакомиться с прочей информацией (если такая имеется), включенной в документ, в котором содержится описание обслуживающей организацией ее системы и заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, с целью выявления существенных несоответствий (если такие имеются) по сравнению с данным описанием. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитор обслуживающей организации может обнаружить очевидное искажение фактов в этой информации.
42. Если аудитор обслуживающей организации выявляет существенное несоответствие или являющееся очевидным искажение фактов в прочей информации, аудитор обслуживающей организации обсуждает этот вопрос с обслуживающей организацией. Если аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится существенное несоответствие или искажение фактов, которые обслуживающая организация отказывается устранить, аудитор обслуживающей организации должен принять в дальнейшем соответствующие меры (см. пункты А44–А45).

События после отчетной даты

43. Аудитор обслуживающей организации направляет запрос о том, известно ли обслуживающей организации о событиях, которые имели место после окончания периода, за который обслуживающая организация представила описание ее системы, и до даты подготовленного аудитором обслуживающей организации заключения, обеспечивающего уверенность, и которые могли бы оказать влияние на то, что в данное заключение были бы внесены изменения. Если аудитору обслуживающей организации известно о таком событии, а информация о нем не раскрыта обслуживающей организацией, то он обязан раскрыть ее в своем заключении, обеспечивающем уверенность.
44. После даты заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, он не обязан выполнять какие-либо процедуры в отношении описания обслуживающей организацией ее системы либо надлежащего характера структуры или операционной эффективности ее средств контроля.

⁹ Пункт 13(b)(v) настоящего стандарта.

Документация

45. Аудитор обслуживающей организации должен подготавливать в установленные сроки документацию, содержащую данные, лежащие в основе заключения, которая была бы достаточной и надлежащей для того, чтобы опытный аудитор обслуживающей организации, который до этого не был связан с заданием, мог понять:
- (a) характер, сроки и объем процедур, выполненных в целях соблюдения настоящего стандарта и применимых законодательных и нормативных требований;
 - (b) результаты выполненных процедур и полученные доказательства;
 - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения задания, и выводы, сделанные в отношении этих вопросов, а также значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.
46. При документальном оформлении характера, сроков и объема выполненных процедур аудитор обслуживающей организации указывает:
- (a) отличительные характеристики определенных элементов или вопросов, в отношении которых проводилось тестирование;
 - (b) лицо, выполнявшее работу, а также дату ее завершения;
 - (c) лицо, проверявшее выполненную работу, а также дату и объем такой проверки.
47. Если аудитор обслуживающей организации использует конкретную работу внутренних аудиторов, он должен документально оформить выводы, сделанные в отношении оценки надлежащего характера работы внутренних аудиторов, и процедуры, выполненные аудитором обслуживающей организации в отношении такой работы.
48. Аудитор обслуживающей организации документально оформляет обсуждение значимых вопросов с обслуживающей организацией и другими сторонами, включая характер значимых вопросов, а также то, с кем и когда они обсуждались.
49. Если аудитор обслуживающей организации выявил информацию, которая не соответствует окончательным выводам аудитора обслуживающей организации в отношении значимого вопроса, он документально оформляет действия, предпринятые им в отношении этого несоответствия.
50. Аудитор обслуживающей организации собирает документацию в файл по заданию и завершает процесс формирования окончательного файла по заданию в установленные сроки после выпуска аудитором обслуживающей организации заключения, обеспечивающего уверенность¹⁰.
51. После завершения формирования окончательного файла по заданию аудитор обслуживающей организации не должен удалять или уничтожать документацию до окончания срока ее хранения (см. пункт А46).
52. Если аудитор обслуживающей организации сочтет необходимым внести изменения в имеющуюся документацию по заданию или добавить новую документацию уже после завершения формирования окончательного файла по заданию и при этом такая документация не влияет на заключение аудитора обслуживающей организации, аудитор обслуживающей организации должен, независимо от характера изменений или дополнений, оформить документально:
- (a) конкретные причины таких изменений и дополнений;
 - (b) когда и кем они были сделаны и проверены.

Подготовка заключения, обеспечивающего уверенность, аудитором обслуживающей организации

Содержание заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации

53. Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, должно содержать, как минимум, следующие основные элементы (см. пункт А47):
- (a) заголовок, ясно указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающим уверенность;

¹⁰ Пункты А54–А55 МСКК 1 содержат дополнительные указания.

- (b) адресат;
- (c) указание на следующие вопросы:
 - (i) описание обслуживающей организацией ее системы и подтверждение обслуживающей организации, включая вопросы, указанные в пункте 9(k)(ii) для заключения второго типа или в пункте 9(j)(ii) – для заключения первого типа;
 - (ii) те части описания обслуживающей организацией ее системы (если такие имеются), на которые не распространяется мнение аудитора обслуживающей организации;
 - (iii) если в описании содержится упоминание о необходимости дополнительных средств контроля в организации-пользователе, указание на то, что аудитор обслуживающей организации не проводил оценку надлежащего характера структуры или операционной эффективности дополнительных средств контроля в организации-пользователе и что достижение целей внутреннего контроля, указанных в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, возможно только при условии, если дополнительные средства контроля в организации-пользователе организованы надлежащим образом или эффективно функционируют наряду со средствами контроля обслуживающей организации;
 - (iv) если услуги предоставляются субподрядчиком обслуживающей организации, каков характер работ, выполненных субподрядчиком обслуживающей организации в соответствии с описанием обслуживающей организацией ее системы, и какой из методов применялся в отношении таких работ: метод включения или метод исключения. Если применялся метод исключения, указание на то, что описание обслуживающей организацией ее системы не включает цели внутреннего контроля и относящиеся к ним средства контроля у соответствующих субподрядчиков обслуживающей организации и что процедуры аудитора обслуживающей организации не распространялись на средства контроля субподрядчика обслуживающей организации. Если применялся метод включения, указание на то, что описание обслуживающей организацией ее системы включает цели внутреннего контроля и соответствующие средства контроля у субподрядчика обслуживающей организации и что процедуры аудитора обслуживающей организации не распространялись на средства контроля субподрядчика обслуживающей организации;
- (d) определение применимых критериев и указание стороны, устанавливающей цели контроля;
- (e) указание на то, что заключение и (применительно к заключениям второго типа) описание тестов средств контроля предназначены исключительно для организаций-пользователей и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями, чтобы учесть их, наряду с прочей информацией, включающей сведения о средствах контроля, применяемых самими организациями-пользователями, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности организаций-пользователей (см. пункт A48);
- (f) указание на то, что обслуживающая организация несет ответственность:
 - (i) за подготовку описания ее системы и соответствующего заявления, включая полноту, точность и метод представления такого описания и заявления;
 - (ii) предоставление услуг, включенных в описание обслуживающей организацией ее системы;
 - (iii) определение целей внутреннего контроля (если они не установлены законом, нормативным актом или другой стороной, например, группой пользователей или профессиональной организацией);
 - (iv) разработку и внедрение средств контроля для достижения целей внутреннего контроля, указанных в описании обслуживающей организацией ее системы;
- (g) указание на то, что ответственность аудитора обслуживающей организации заключается в выражении мнения в отношении описания обслуживающей организацией ее системы, структуры средств контроля, связанных с целями внутреннего контроля, указанными в таком описании, и (применительно к заключениям второго типа) операционной эффективности таких средств контроля на основании выполненных им процедур;

- (h) указание на то, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;
- (i) указание на то, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные в частях А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;
- (j) указание на то, что задание выполнялось в соответствии с МСЗОУ 3402 *«Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»*, согласно которому аудитор обслуживающей организации обязан планировать и выполнять процедуры с целью получения разумной уверенности в том, что описание обслуживающей организацией ее системы представлено во всех существенных аспектах достоверно, средства контроля организованы надлежащим образом и (применительно к заключениям второго типа) функционируют эффективно;
- (k) краткое описание процедур, выполненных аудитором обслуживающей организации для получения разумной уверенности, и указание на то, что аудитор обслуживающей организации полагает, что полученные им доказательства являются надлежащими и достаточными, чтобы обеспечить основу для выражения мнения аудитора, а также (применительно к заключениям первого типа) указание на то, что аудитор обслуживающей организации не выполнял каких-либо процедур в отношении операционной эффективности средств контроля и, следовательно, не выражает мнения по этому вопросу;
- (l) указание на ограничение средств контроля и (применительно к заключениям второго типа) на риск экстраполяции оценки их операционной эффективности на будущие периоды;
- (m) мнение аудитора обслуживающей организации, выраженное в позитивной форме, о том, что на основе соответствующих критериев и во всех существенных аспектах:
 - (i) применительно к заключениям второго типа:
 - a. описание обеспечивает достоверное представление о системе обслуживающей организации, разработанной и внедренной в течение указанного периода;
 - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода;
 - c. протестированные средства контроля, которые были необходимы для получения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании, функционировали эффективно в течение всего указанного периода;
 - (ii) применительно к заключениям первого типа:
 - a. описание обеспечивает достоверное представление о системе обслуживающей организации, разработанной и внедренной на указанную дату;
 - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, были должным образом организованы на указанную дату;
- (n) дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, которая не может предшествовать дате, на которую аудитор обслуживающей организации получил доказательства, на которых основано его мнение;
- (o) наименование аудитора обслуживающей организации и местоположение в той юрисдикции, в которой он осуществляет свою деятельность.

54. Применительно к заключениям второго типа заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, должно включать раздел (после мнения аудитора) или приложение, в котором описаны выполненные тесты средств контроля и их результаты. В описании тестов средств контроля аудитор обслуживающей организации должен четко указать, какие средства контроля были протестированы, отметить, представляют ли собой протестированные средства контроля всю генеральную совокупность или выборку ее элементов, и достаточно подробно описать характер тестов, чтобы аудиторы организации-пользователя могли установить влияние данных тестов на их оценку рисков. В случае выявления отклонений аудитор обслуживающей организации должен включить в описание объем выполненных тестов, в результате которых были выявлены отклонения (в том числе объем выборки, если такая использовалась), количество и характер выявленных отклонений. Аудитор обслуживающей организации должен сообщить об отклонениях, даже если на основе выполненных тестов он приходит к выводу о том, что соответствующая цель внутреннего контроля достигнута (см. пункты A18 и A49).

Модифицированное мнение

55. Если аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что (см. пункты A50–A52):
- описание обслуживающей организации не обеспечивает во всех существенных аспектах достоверного представления о том, как система была разработана и внедрена;
 - средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, не организованы должным образом во всех существенных аспектах;
 - применительно к заключениям второго типа: протестированные средства контроля, которые необходимы для получения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы, не функционировали эффективно во всех существенных аспектах или
 - аудитор обслуживающей организации не может получить достаточные надлежащие доказательства,

мнение аудитора обслуживающей организации должно быть модифицировано, а его заключение, обеспечивающее уверенность, должно содержать раздел, включающий четкое описание всех причин модификации мнения.

Прочие обязанности по информированию

56. Если аудитору обслуживающей организации становится известно о случаях несоблюдения закона или нормативного акта, о недобросовестных действиях или неисправленных ошибках обслуживающей организации, которые не являются явно незначительными и могут повлиять на одну или несколько организаций-пользователей, аудитор обслуживающей организации должен установить, было ли это обстоятельство доведено до сведения соответствующих организаций-пользователей надлежащим образом. Если информация о таком обстоятельстве не была сообщена должным образом и обслуживающая организация отказывается ее сообщить должным образом, аудитор обслуживающей организации должен принять надлежащие меры (см. пункт A53.).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1, 3)

- A1. Внутренний контроль – это процесс, предназначенный для обеспечения разумной уверенности в достижении целей, относящихся к надежности финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых закона или нормативного акта. Средства контроля, связанные с целями, относящимися к деятельности обслуживающей организации и соблюдению нормативных требований, могут относиться к системе внутреннего контроля организации-пользователя в части составления финансовой отчетности. Такие средства контроля могут относиться к предпосылкам в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации, или же могут иметь отношение к доказательствам, которые аудитор организации-пользователя оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур. Например, средства контроля

обслуживающей организации в области расчета заработной платы, которые касаются своевременного перечисления удержаний из заработной платы государственным органам, могут оказаться значимыми для организации-пользователя, так как несвоевременное перечисление может повлечь за собой взыскание пеней и штрафов, что приводит к возникновению обязательства у организации-пользователя. Следовательно, средства контроля обслуживающей организации в отношении приемлемости инвестиционных операций с точки зрения соблюдения нормативных требований могут оказаться значимыми для представления и раскрытия информации об операциях и остатках по счетам в финансовой отчетности организации-пользователя. Определение того, являются ли средства контроля обслуживающей организации, связанные с осуществлением деятельности и соблюдением законов и нормативных актов, применимыми для средств контроля организации-пользователя в отношении составления финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения, при формировании которого необходимо учитывать цели внутреннего контроля, поставленные обслуживающей организацией, и пригодность соответствующих критериев.

- A2. Обслуживающая организация может оказаться не в состоянии утверждать, что система организована надлежащим образом, если, например, обслуживающая организация применяет систему, которая была разработана организацией-пользователем или предусмотрена договором между организацией-пользователем и обслуживающей организацией. Поскольку между надлежащей структурой средств контроля и их операционной эффективностью существует неразрывная связь, отсутствие подтверждения в отношении их надлежащей структуры, вероятно, не позволит аудитору обслуживающей организации сделать вывод о том, что средства контроля обеспечивают разумную уверенность в отношении того, что цели внутреннего контроля достигнуты, и соответственно выразить мнение об операционной эффективности средств контроля. В качестве альтернативы практикующий специалист может принять задание по выполнению согласованных процедур по тестированию средств контроля или задание, обеспечивающее уверенность, в соответствии с МСЗОУ 3000, чтобы на основании результатов тестирования средств контроля сделать вывод о том, функционируют ли они согласно описанию.

Определения (см. пункты 9(d), 9 (g))

- A3. Понятие «средства контроля обслуживающей организации» включает в себя характеристики информационных систем организаций-пользователей, которые поддерживает обслуживающая организация, а также может включать аспекты одного или нескольких других компонентов средств контроля обслуживающей организации. Например, оно может включать аспекты контрольной среды обслуживающей организации, ее системы мониторинга и контрольных действий, если они относятся к оказываемым услугам. Однако оно не включает средства контроля обслуживающей организации, не связанные с достижением целей внутреннего контроля, которые заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы, например, средства контроля, относящиеся к составлению обслуживающей организацией собственной финансовой отчетности.
- A4. При использовании метода включения требования настоящего стандарта также применяются к услугам субподрядчиков обслуживающей организации, включая получение согласия в отношении вопросов, указанных в пунктах 13 (b)(i)–(v), применительно к субподрядчику обслуживающей организации, а не к самой обслуживающей организации. Выполнение процедур в отношении субподрядчика обслуживающей организации предусматривает координацию действий и информационное взаимодействие между обслуживающей организацией, ее субподрядчиком и аудитором обслуживающей организации. Метод включения обычно допустим только в случае, если обслуживающая организация и ее субподрядчик являются связанными сторонами или если договором между обслуживающей организацией и ее субподрядчиком предусмотрено использование этого метода.

Этические требования (см. пункт 11)

- A5. Аудитор обслуживающей организации должен выполнять соответствующие требования независимости, которые обычно включают положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, а также более строгие национальные требования. Кодекс СМСЭБ не требует, чтобы аудитор обслуживающей организации был независимым по отношению к каждой организации-пользователю при выполнении задания в соответствии с настоящим стандартом.

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A6. Структуры руководства и корпоративного управления различаются в зависимости от юрисдикции и организации, что отражает влияние различий в культурной и правовой среде, а также в размере и структуре собственности. Такое многообразие приводит к невозможности в рамках настоящего стандарта определить для всех заданий лицо или лиц, с которыми аудитор обслуживаемой организации должен взаимодействовать по конкретным вопросам. Например, обслуживаемая организация может представлять собой не отдельное юридическое лицо, а сегмент сторонней организации. В таких случаях для определения соответствующего руководящего персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление, которым направляется запрос о предоставлении письменных заявлений, может потребоваться применение профессионального суждения.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий *Способности и компетенция, необходимые для выполнения задания (см. пункт 13(a)(i))*

- A7. Необходимые для выполнения задания возможности и компетенция могут включать следующее:
- знание соответствующей отрасли;
 - понимание информационных технологий и систем;
 - опыт оценки рисков, связанных с надлежащей структурой средств контроля;
 - опыт разработки и выполнения тестов средств контроля, а также оценки результатов.

Подтверждение обслуживаемой организации (см. пункт 13(b)(i))

- A8. Отказ обслуживаемой организации предоставить подтверждение в письменной форме после того, как аудитор обслуживаемой организации согласился принять или продолжить задание, представляет собой ограничение объема работ, которое приводит к отказу аудитора обслуживаемой организации от задания. Если в соответствии с законами или нормативными актами аудитор обслуживаемой организации не может отказаться от задания, он отказывается от выражения мнения.

Разумное основание для подтверждений обслуживаемой организации (см. пункт 13(b)(ii))

- A9. Применительно к заключениям второго типа подтверждение обслуживаемой организации включает в себя утверждение о том, что средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, указанным в описании обслуживаемой организацией ее системы, функционировали эффективно в течение всего указанного периода. Эта подтверждение может основываться на данных мониторинга обслуживаемой организации. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности средств контроля в течение времени. Он включает в себя регулярную оценку эффективности средств контроля, выявление недостатков и доведение информации о них до сведения соответствующих лиц в обслуживаемой организации, а также принятие необходимых корректирующих действий. Обслуживаемая организация осуществляет мониторинг средств контроля путем проведения постоянных процедур, выполнения отдельных оценок или путем сочетания этих двух подходов. Чем выше уровень и эффективность постоянного мониторинга, тем меньше необходимость в проведении отдельных оценок. Во многих случаях постоянный мониторинг является частью обычной текущей деятельности обслуживаемой организации и включает регулярные управленческие и надзорные действия. Внутренние аудиторы или сотрудники, выполняющие аналогичные функции, могут участвовать в осуществлении мониторинга обслуживаемой организацией. При осуществлении мониторинга также может использоваться информация, предоставленная внешними сторонами, например, жалобы клиентов или замечания регулирующих органов. Такая информация может указывать на наличие проблем или на области, которые требуют улучшения. Подготовка аудитором обслуживаемой организации заключения об операционной эффективности средств контроля не заменяет собой собственных процессов обслуживаемой организации, обеспечивающих разумное основание для ее подтверждения.

Выявление рисков (см. пункт 13(b)(iv))

- A10. Как указано в пункте 9(c), цели средств контроля связаны с рисками, которые должны быть уменьшены средствами контроля. Например, риск того, что операция может быть отражена в неправильной сумме или в несоответствующем периоде, может быть выражен в качестве цели внутреннего контроля по отражению операций в правильных суммах и в соответствующих периодах. Обслуживаемая организация несет ответственность за выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, указанных в описании ее системы. Обслуживаемая организация может

применять формальные или неформальные процессы для выявления соответствующих рисков. Формальный процесс может включать оценку значимости выявленных рисков, вероятности их возникновения и принятие решений о мерах реагирования на риски. Вместе с тем, поскольку цели внутреннего контроля связаны с рисками, которые необходимо снизить с помощью средств контроля, постановка целей внутреннего контроля при разработке и внедрении обслуживающей организацией ее системы сама по себе может включать неформальный процесс выявления соответствующих рисков.

Принятие изменений в условиях задания (см. пункт 14)

- A11. Запрос на изменение объема работ по заданию может не иметь разумного обоснования, например, в случае, когда сделан запрос на исключение определенных целей внутреннего контроля из объема работ по заданию в силу высокой вероятности модификации мнения аудитора обслуживающей организации или когда обслуживающая организация не намерена предоставлять аудитор обслуживающей организации подтверждение в письменной форме и сделан запрос относительно выполнения задания в соответствии с МСЗОУ 3000.
- A12. Запрос на изменение объема работ по заданию может иметь разумное обоснование, например, в случае, когда сделан запрос на исключение из задания субподрядчика обслуживающей организации, так как обслуживающая организация не может организовать доступ аудитора, и метод включения, используемый в отношении услуг, предоставляемых субподрядчиком обслуживающей организации, заменяется методом исключения.

Оценка пригодности критериев (см. пункты 15–18)

- A13. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям, чтобы они могли понимать, на чем основано подтверждение обслуживающей организации о достоверном представлении описания ее системы, надлежащем характере структуры средств контроля и (применительно к заключениям второго типа) операционной эффективности средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля.
- A14. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор обслуживающей организации в том числе решил, являются ли критерии пригодными для признания характера оцениваемого предмета задания надлежащим. Предмет задания является основной причиной интереса предполагаемых пользователей к заключению, обеспечивающему уверенность.¹¹ В таблице ниже приводится предмет задания и минимальный набор критериев для каждого из мнений, содержащихся в заключениях первого и второго типа.

	Предмет задания	Критерии	Комментарии
<i>Мнение о достоверном представлении описания обслуживающей организацией ее системы (заключения первого и второго типа)</i>	Система обслуживающей организации, которая, вероятно, имеет отношение к системе внутреннего контроля организации-пользователя в отношении подготовки финансовой отчетности и которая рассматривается в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность.	Описание представлено достоверно, если оно: (а) содержит информацию о том, как система обслуживающей организации была разработана и внедрена, включая при необходимости вопросы, указанные в пунктах 16(a)(i)–(viii); (б) применительно к заключениям второго типа: содержит соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода, за который предоставляется описание; (с) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой обслуживающей организацией ее системы, при этом признается, что описание подготовлено для общих целей широкого круга организаций-пользователей и, следовательно, может не включать всех аспектов	Конкретная формулировка критериев для выражения данного мнения может потребовать внесения изменений в целях обеспечения соответствия критериям, установленным, например, законами или нормативными актами, группами пользователей или профессиональной организацией. Иллюстрация критериев для выражения этого мнения приводится в примере подтверждения обслуживающей организации в Приложении 1. Пункты А21–А24 содержат дополнительные указания по оценке соблюдения данных критериев. (Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания ¹² для выражения данного мнения является описание обслуживающей организацией ее системы и подтверждение обслуживающей организации о том, что описание представлено достоверно.)

¹¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 24(b) и 41.

¹² Информация о предмете задания – это результат количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания на основе применения критериев к предмету задания, то есть информация, получаемая как результат применения критериев к оцениваемому предмету задания.

	Предмет задания	Критерии	Комментарии	
		обслуживающей организацией ее системы, которые отдельная организация-пользователь может считать важными в своих конкретных условиях.		
<i>Мнение о надлежащей организации структуры и операционной эффективности (заключения второго типа)</i>	Надлежащая структура и операционная эффективность средств контроля, необходимых для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.	Средства контроля организованы надлежащим образом и эффективно функционируют, если: (а) обслуживающая организация выявила риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании ее системы; (b) средства контроля, указанные в описании, обеспечивают (при их применении согласно описанию) разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля; (с) средства контроля последовательно применялись так, как предусмотрено в описании. Это включает определение того, применялись ли неавтоматизированные средства контроля физическими лицами, имеющими соответствующую компетенцию и полномочия.	Когда соблюдены критерии, установленные для этого мнения, средства контроля обеспечивают разумную уверенность в том, что соответствующие цели внутреннего контроля достигались в течение указанного периода. (Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания для выражения данного мнения является подтверждение обслуживающей организации о том, что средства контроля организованы надлежащим образом и функционируют эффективно.)	Цели внутреннего контроля, указанные в составленном обслуживающей организацией описании ее системы, являются частью критериев для выражения этих мнений. Указанные цели внутреннего контроля будут различными для разных заданий. Если в рамках формирования мнения в отношении описания аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что указанные цели внутреннего контроля не представлены достоверно, то эти цели внутреннего контроля не будут входить в состав критериев для формирования мнения в отношении надлежащей структуры или операционной эффективности средств контроля.
<i>Мнение о надлежащей организации структуры (заключения первого типа)</i>	Надлежащая структура средств контроля, необходимых для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.	Средства контроля организованы надлежащим образом, если: (а) обслуживающая организация выявила риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании ее системы; (b) средства контроля, указанные в описании, обеспечивают (при их функционировании согласно описанию) разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля.	Соблюдение этих критериев само по себе не обеспечивает уверенности в том, что соответствующие цели средств контроля были достигнуты, так как не было получено уверенности в отношении функционирования средств контроля. (Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания для выражения данного мнения является подтверждение обслуживающей организации о том, что средства контроля организованы надлежащим образом.)	

A15. Пункт 16 (а) определяет ряд элементов, которые включаются в описание обслуживающей организацией ее системы в случае необходимости. Эти элементы могут оказаться неподходящими, если описываемая система не является системой по обработке операций, например, если система относится к общим средствам контроля в области размещения (хостинга) ИТ-приложений, а не к средствам контроля, встроенным в само приложение.

Существенность (см. пункты 19, 54)

- A16. При выполнении задания с предоставлением заключения о средствах контроля обслуживающей организации принцип существенности относится к системе, в отношении которой предоставляется заключение, а не к финансовой отчетности организаций-пользователей. Аудитор обслуживающей организации планирует и выполняет процедуры так, чтобы определить, достоверно ли представлено во всех существенных аспектах описание обслуживающей организацией ее системы, организованы ли надлежащим образом во всех существенных аспектах средства контроля обслуживающей организации и (применительно к заключениям второго типа) функционируют ли эффективно во всех существенных аспектах средства контроля обслуживающей организации. Принцип существенности учитывает тот факт, что заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, предоставляет информацию о системе обслуживающей организации, которая удовлетворяет общим требованиям широкого круга организаций-пользователей и их аудиторов, у которых есть понимание того, каким образом эта система используется.
- A17. Существенность в отношении достоверного представления описания обслуживающей организацией ее системы и в отношении структуры средств контроля прежде всего предполагает анализ качественных факторов, например: включает ли описание значительные сведения об обработке существенных операций, не содержит ли описание пропусков или искажений соответствующей информации и могут ли средства контроля (при их существующей структуре) обеспечить разумную уверенность в том, что цели средств контроля будут достигнуты. Существенность в отношении мнения аудитора обслуживающей организации об операционной эффективности средств контроля предполагает рассмотрение как качественных, так и количественных факторов, таких как допустимая норма отклонения и наблюдаемое отклонение (количественный показатель) и характер и причины наблюдаемого отклонения (качественный показатель).
- A18. Принцип существенности не применяется, если в описании тестов средств контроля раскрываются результаты тех тестов, в которых были выявлены отклонения. Это вызвано тем, что в определенных обстоятельствах, в которых оказывается конкретная организация-пользователь или ее аудитор, отклонение может быть значимым независимо от того, препятствует оно эффективному функционированию средства контроля или не препятствует, по мнению аудитора обслуживающей организации. Например, средство контроля, к которому относится отклонение, может иметь особое значение для предотвращения ошибок определенного вида, которые могут быть существенными, в конкретных обстоятельствах финансовой отчетности организации-пользователя.

Получение понимания обслуживающей организацией ее системы (см. пункт 20)

- A19. Получение понимания обслуживающей организацией ее системы, включая соответствующие средства контроля, которые входят в объем работ по заданию, помогает аудитору обслуживающей организации:
- в определении границ этой системы и того, как она взаимодействует с другими системами;
 - оценке того, представляет ли достоверно описание обслуживающей организации разработанную и внедренную систему;
 - определении того, какие средства контроля необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы;
 - определении того, какие средства контроля необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы;
 - оценке надлежащей организации средств контроля;
 - оценке операционной эффективности средств контроля (применительно к заключениям второго типа).
- A20. Процедуры, применяемые аудитором обслуживающей организации для такого изучения, могут включать в себя следующее:
- направление запросов тем лицам обслуживающей организации, которые, по мнению аудитора обслуживающей организации, могут иметь соответствующую информацию;

- наблюдение за операциями и инспектирование документов, отчетов, распечатанных и электронных записей об обработке операций;
- инспектирование выбранных договоров между обслуживающей организацией и организациями-пользователями с целью выявления общих условий;
- повторное выполнение процедур контроля.

Получение доказательств в отношении описания (см. пункты 21–22)

A21. Рассмотрение следующих вопросов может помочь аудитору обслуживающей организации определить, достоверно ли во всех существенных аспектах представлены те аспекты описания, которые включены в объем работ по заданию:

- включает ли описание основные аспекты предоставляемых услуг (в рамках объема работ по заданию), которые, как это обоснованно можно предположить, могут соответствовать общим потребностям широкого круга аудиторов организаций-пользователей при планировании аудита финансовой отчетности организаций-пользователей;
- подготовлено ли описание на таком уровне детализации, который, как это можно достаточно обоснованно предположить, предоставит широкому кругу аудиторов организаций-пользователей информацию, достаточную для понимания средств контроля в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹³. Описание не должно охватывать все аспекты процесса обработки в обслуживающей организации или услуг, предоставляемых организациям-пользователям, и не должно быть настолько детализированным, чтобы пользователь, ознакомившийся с описанием, мог поставить под угрозу систему безопасности или другие средства контроля обслуживающей организации;
- подготовлено ли описание таким образом, чтобы не пропустить и не исказить информацию, которая может влиять на общие потребности широкого круга аудиторов организаций-пользователей для целей принятия решений, например, содержит ли описание значительные пропуски или неточности в обработке, о которых известно аудитору обслуживающей организации;
- в тех случаях, когда отдельные цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, были исключены из объема работ по заданию, четко ли определены в описании исключенные цели;
- были ли внедрены средства контроля, указанные в описании;
- надлежащим ли образом описаны дополнительные средства контроля в организации-пользователе, если такие имеются. В большинстве случаев описание целей внутреннего контроля формулируется таким образом, что цели внутреннего контроля могут быть достигнуты одной только обслуживающей организацией путем эффективного использования внедренных средств контроля. Тем не менее в некоторых случаях цели внутреннего контроля, указанные в описании обслуживающей организацией ее системы, не могут быть достигнуты только обслуживающей организацией, так как их достижение требует внедрения определенных средств контроля организациями-пользователями. Например, это те случаи, когда цели внутреннего контроля устанавливаются регулирующим органом. Если описание не включает дополнительные средства контроля в организации-пользователе, то в описании отдельно выделяются те средства контроля вместе с конкретными целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты обслуживающей организацией самостоятельно;
- при использовании метода включения: указываются ли в описании отдельно средства контроля обслуживающей организации и средства контроля субподрядчика обслуживающей организации. При использовании метода исключения: указываются ли в описании функции, выполняемые субподрядчиком обслуживающей организации. Если применяется метод исключения, то описание не должно содержать детальную информацию о процессе обработки или средствах контроля субподрядчика обслуживающей организации.

A22. Процедуры, выполняемые аудитором обслуживающей организации для оценки достоверного представления описания, могут включать следующее:

¹³ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

- рассмотрение характера организаций-пользователей, а также возможного влияния на него услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, например, относятся ли организации-пользователи к определенной отрасли и регулируется ли их деятельность государственными органами;
 - ознакомление со стандартными договорами или стандартными условиями договоров с организациями-пользователями, если применимо, для получения понимания договорных обязательств обслуживающей организации;
 - наблюдение за процедурами, выполняемыми персоналом обслуживающей организации;
 - анализ внутренних регламентов и руководств и другой системной документации обслуживающей организации, например, блок-схем и описаний.
- A23. Согласно пункту 21(a) аудитор обслуживающей организации должен оценить, являются ли цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, обоснованными в конкретных обстоятельствах. Рассмотрение следующих вопросов может помочь аудитору обслуживающей организации в проведении такой оценки:
- были ли заявленные цели средств контроля установлены обслуживающей организацией или внешними сторонами, например, регулирующими органами, группой пользователей или профессиональной организацией, в рамках установленной прозрачной процедуры;
 - в тех случаях, когда заявленные цели внутреннего контроля устанавливаются обслуживающей организацией, относятся ли они к типам предпосылок, которые обычно используются в финансовой отчетности широкого круга организаций-пользователей и к которым, как можно обоснованно предположить, могут относиться средства контроля обслуживающей организации. Несмотря на то, что аудитор обслуживающей организации обычно не может определить, как именно средства контроля обслуживающей организации связаны с предпосылками, использованными в финансовой отчетности отдельных организаций-пользователей, понимание аудитором обслуживающей организации характера системы обслуживающей организации, включая средства контроля, а также предоставляемых услуг используется для определения типов предпосылок, к которым, вероятно, относятся указанные средства контроля;
 - в тех случаях, когда заявленные цели внутреннего контроля устанавливаются обслуживающей организацией, являются ли они полными. Полный перечень целей средств контроля может предоставить широкому кругу аудиторов организаций-пользователей основу для оценки влияния средств контроля обслуживающей организации на предпосылки, которые являются неотъемлемой частью финансовой отчетности организаций-пользователей.
- A24. Процедуры, которые аудитор обслуживающей организации применяет для того, чтобы определить, была ли внедрена система обслуживающей организации, могут быть похожи на процедуры по получению понимания этой системы и выполняться вместе с ними. Они также могут предусматривать отслеживание элементов выборки в системе обслуживающей организации, а применительно к заключениям второго типа предусматривать специальные запросы об изменениях в средствах контроля, которые были внедрены в течение периода. Изменения, которые являются значительными для организаций-пользователей или их аудиторов, включаются в описание обслуживающей организацией ее системы.

Получение доказательств в отношении структуры средств контроля (см. пункты 23, 28(b))

- A25. С точки зрения организации-пользователя или аудитора организации-пользователя, средство контроля организовано надлежащим образом, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно будет при соответствующем выполнении требований обеспечивать разумную уверенность в том, что существенные искажения не допускаются или выявляются и устраняются. Обслуживающей организации или аудитору обслуживающей организации, однако, неизвестно об обстоятельствах отдельных организаций-пользователей, которые определяют, является ли искажение, возникающее в результате отклонения в функционировании средства контроля, существенным для этих организаций-пользователей. Следовательно, с точки зрения аудитора обслуживающей организации, средство контроля организовано надлежащим образом, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно при соответствующем выполнении требований обеспечивает разумную уверенность в том, что цели внутреннего контроля, указанные в описании обслуживающей организации ее системы, достигнуты.

- A26. Аудитор обслуживающей организации может рассмотреть возможность использования блок-схем, опросников или таблиц решений в целях изучения структуры средств контроля.
- A27. Средства контроля могут включать в себя несколько действий, направленных на достижение цели внутреннего контроля. Следовательно, если аудитор обслуживающей организации оценивает отдельные действия как неэффективные для достижения определенной цели внутреннего контроля, наличие других действий может позволить ему сделать вывод о том, что средства контроля, относящиеся к данной цели внутреннего контроля, организованы надлежащим образом.

Получение доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля

Оценка операционной эффективности (см. пункт 24)

- A28. С точки зрения организации-пользователя или аудитора организации-пользователя, средство контроля функционирует эффективно, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно обеспечивает разумную уверенность в том, что существенные искажения, вызванные недобросовестными действиями или ошибками, не допускаются или выявляются и устраняются. Обслуживающей организации или аудитору обслуживающей организации, однако, неизвестно об обстоятельствах отдельных организаций-пользователей, которые определяют, возникло ли в результате отклонения в функционировании средства контроля искажение, а если это произошло, то является ли оно существенным. Следовательно, с точки зрения аудитора обслуживающей организации, средство контроля функционирует эффективно, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно обеспечивает разумную уверенность в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организации ее системы, достигнуты. Таким образом, обслуживающая организация или аудитор обслуживающей организации не в состоянии определить, приведет ли какое-либо отклонение, наблюдаемое в работе средства контроля, к существенному искажению с точки зрения отдельной организации-пользователя.
- A29. Получение понимания в отношении средств контроля в объеме, достаточном для выражения мнения о надлежащем характере их структуры, не является достаточным доказательством их операционной эффективности, за исключением случаев применения автоматизированных систем, которые обеспечивают последовательное функционирование средств контроля таким образом, как предполагалось при их разработке и внедрении. Например, получение информации о внедрении ручного средства контроля на определенный момент не является доказательством его функционирования в другие периоды. Однако в силу последовательности, присущей обработке с помощью систем информационных технологий, выполнение процедур для определения структуры автоматизированных средств контроля и факта их внедрения может служить доказательством операционной эффективности таких средств контроля в зависимости от оценки и тестирования аудитором обслуживающей организации других средств контроля, например, средств контроля за внесением изменений в программы.
- A30. Заключение второго типа, приемлемое для аудитора организации-пользователя, обычно охватывает период не менее шести месяцев. Если период составляет менее шести месяцев, аудитор обслуживающей организации может счесть целесообразным указать причины использования более короткого периода в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность. Обстоятельства, которые могут привести к предоставлению заключения, охватывающего период менее шести месяцев, включают следующее: (а) аудитор обслуживающей организации был назначен незадолго до даты, на которую должно быть предоставлено заключение о системе внутреннего контроля, (б) срок работы обслуживающей организации (или определенной системы или приложения) составляет менее шести месяцев или (с) в системе внутреннего контроля были произведены значительные изменения, и нецелесообразно ждать шесть месяцев, чтобы выпустить заключение, или выпустить заключение, характеризующее систему по состоянию до и после изменений.
- A31. Некоторые процедуры контроля, которые могут быть протестированы на более позднюю дату могут не оставлять доказательств своего функционирования, и, следовательно, аудитор обслуживающей организации может счесть необходимым провести тестирование операционной эффективности таких процедур контроля в различные моменты в течение отчетного периода.
- A32. Аудитор обслуживающей организации выражает мнение в отношении операционной эффективности средств контроля в течение каждого периода. Следовательно, для того, чтобы аудитор обслуживающей организации выразил свое мнение, необходимы достаточные надлежащие доказательства в отношении функционирования средств контроля в течение текущего периода. Информация об отклонениях, наблюдавшихся при выполнении предыдущих заданий, может, однако,

привести к тому, что аудитор обслуживающей организации расширит объем тестирования в текущем периоде.

Тестирование средств косвенного контроля (см. пункт 25(b))

- A33. В некоторых случаях может возникнуть необходимость получения доказательств в отношении эффективного функционирования средств косвенного контроля. Например, когда аудитор обслуживающей организации принимает решение провести тестирование эффективности проверки отчетов о расхождениях по продажам, превышающим установленные кредитные лимиты, такая проверка и последующие меры представляют собой средство контроля, которое имеет непосредственное значение для аудитора обслуживающей организации. Средства контроля за точностью информации, содержащейся в отчетах (например, общие средства контроля информационных технологий), квалифицируются как средства косвенного контроля.
- A34. В силу последовательности, присущей обработке с помощью ИТ-систем, доказательства в отношении внедрения автоматизированного прикладного средства контроля, когда они рассматриваются в совокупности с доказательствами в отношении операционной эффективности общих средств контроля обслуживающей организации (в частности, контроля за внесением изменений), также могут представлять собой существенные доказательства их операционной эффективности.

Средства отбора элементов для тестирования (см. пункты 25(c), 27)

- A35. Аудитор обслуживающей организации может использовать следующие средства отбора элементов для тестирования:
- (a) выбор всех элементов (сплошная проверка). Этот способ может быть целесообразен для тестирования средств контроля, которые применяются редко, например, ежеквартально, или в случаях, когда доказательства в отношении применения средств контроля делают проверку эффективной на 100%;
 - (b) выбор конкретных элементов. Этот способ может быть целесообразен в случаях, когда сплошная проверка и выборка не будут эффективными, например, при тестировании средств контроля, которые не применяются достаточно часто, чтобы создать большую генеральную совокупность для выборки (например, средства контроля, которые применяются ежемесячно или еженедельно);
 - (c) выборка. Этот способ может быть целесообразен для тестирования средств контроля, которые применяются часто и единообразно и для которых имеются документальные доказательства их применения.
- A36. Хотя выборочная проверка конкретных элементов часто является эффективным средством получения доказательств, она не представляет собой выборку. Результаты выполнения процедур в отношении выбранных таким образом элементов не могут быть распространены на всю генеральную совокупность, следовательно, выборочная проверка определенных элементов не является доказательством в отношении остальной части генеральной совокупности. Выборка же, напротив, предназначена для того, чтобы делать выводы в отношении всей генеральной совокупности на основании тестирования взятой из нее выборочной совокупности.

Работа службы внутреннего аудита

Получение понимания в отношении службы внутреннего аудита (см. пункт 30)

- A37. Служба внутреннего аудита может нести ответственность за проведение анализа, оценок, обеспечение уверенности, предоставление рекомендаций и иной информации руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Служба внутреннего аудита обслуживающей организации может осуществлять деятельность, связанную с собственной системой внутреннего контроля обслуживающей организации или с услугами и системами, включая средства контроля, которые обслуживающая организация предоставляет организациям-пользователям.

Определение возможности и объема использования работы внутренних аудиторов (см. пункт 33)

- A38. При определении ожидаемого влияния работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объемы процедур аудитора обслуживающей организации следующие факторы могут указывать на

необходимость проведения других или менее детальных процедур, чем требовалось бы в иных обстоятельствах:

- характер и объем определенной работы, которая была или должна быть выполнена внутренними аудиторами, довольно ограничен;
- работа внутренних аудиторов касается средств контроля, которые имеют меньшее значение для выводов аудитора обслуживающей организации;
- работа, которая была выполнена или должна быть выполнена внутренними аудиторами, не требует субъективных или сложных суждений.

Использование работы службы внутреннего аудита (см. пункт 34)

A39. Характер, сроки и объемы процедур аудитора обслуживающей организации в отношении определенной работы внутренних аудиторов зависят от оценки аудитором обслуживающей организации значимости этой работы для его выводов (например, значимость рисков, которые должны быть снижены с помощью тестируемых средств контроля), оценки службы внутреннего аудита и определенной работы внутренних аудиторов. Такие процедуры могут включать:

- анализ элементов, уже проверенных внутренними аудиторами;
- проверку других аналогичных элементов;
- наблюдение за выполнением процедур внутренними аудиторами.

Влияние на заключение, обеспечивающее уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункты 36–37)

A40. Независимо от степени автономности и объективности службы внутреннего аудита, такая служба не является независимой от обслуживающей организации, как это требуется от аудитора обслуживающей организации при выполнении задания. Аудитор обслуживающей организации несет единоличную ответственность за мнение, выраженное в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность, и эта ответственность не уменьшается при использовании аудитором обслуживающей организации работы внутренних аудиторов.

A41. Описание аудитором обслуживающей организации работы, выполненной службой внутреннего аудита, может быть представлено несколькими способами, например:

- путем включения вводной части в описание тестов средств контроля с указанием того, что при выполнении тестов средств контроля использовалась определенная работа, выполненная службой внутреннего аудита;
- указания на то, что отдельные тесты выполнены службой внутреннего аудита.

Письменные заявления (см. пункты 38, 40)

A42. Письменные заявления, которые запрашиваются согласно пункту 38, предоставляются отдельно от подтверждения обслуживающей организации и в дополнение к нему, как определено в пункте 9(о).

A43. Если обслуживающая организация не предоставляет письменных заявлений, запрошенных в соответствии с пунктом 38(с) настоящего стандарта, то может быть целесообразно модифицировать мнение аудитора обслуживающей организации в соответствии с пунктом 55(d) настоящего стандарта.

Прочая информация (см. пункт 42)

A44. В соответствии с требованиями Кодекса СМСЭБ аудитор обслуживающей организации не должен ассоциироваться с информацией, если он считает, что информация:

- (a) содержит существенное ложное утверждение или утверждения, вводящие в заблуждение;
- (b) содержит небрежно подготовленные утверждения или сведения;

- (с) содержит пропуски или затрудняет понимание подлежащих включению сведений, если эти пропуски и нечеткие формулировки могут вводить в заблуждение¹⁴.

Если прочая информация, включенная в документ, содержащий описание обслуживающей организацией ее системы и заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, содержит сведения, относящиеся к будущим периодам, например, планы мероприятий по восстановлению, или планы действий в аварийных ситуациях, или планы внесения изменений в систему, которые касаются отклонений, выявленных в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, или заявления, носящие рекламный характер, которые нельзя обоснованно подтвердить, аудитор обслуживающей организации может потребовать удалить или изменить данную информацию.

A45. В том случае, если обслуживающая организация отказывается удалить или изменить эту прочую информацию, могут быть уместными такие действия, как:

- обращение к обслуживающей организации с просьбой проконсультироваться со своими юристами относительно надлежащего плана действий;
- описание в заключении, обеспечивающее уверенность, существенного несоответствия или существенного искажения факта;
- приостановка предоставления заключения, обеспечивающего уверенность, до момента разрешения вопроса;
- отказ от задания.

Документация (см. пункт 51)

A46. В соответствии с МСКК 1 либо другими профессиональными требованиями, а также требованиями закона или нормативного акта, если они содержат не менее строгие требования, чем МСКК 1, организации должны устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования файлов по заданию. Как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательного аудиторского файла составляет не более 60 дней с даты заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации^{15 16}.

Подготовка заключения, обеспечивающего уверенность, аудитором обслуживающей организации

Содержание заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункт 53)

A47. В Приложениях 1 и 2 приведены примеры заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность, и соответствующих подтверждений обслуживающих организаций.

Предполагаемые пользователи и цели заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункт 53(е))

A48. Критерии, используемые при выполнении задания для предоставления заключения о средствах контроля обслуживающей организации, применимы только для целей предоставления информации о системе обслуживающей организации (включая средства контроля) тем лицам, которые понимают, каким образом система использовалась организациями-пользователями для подготовки финансовой отчетности. Соответствующее указание включается в заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность. Кроме того, аудитор обслуживающей организации может счесть целесообразным включить формулировку, которая, в частности, ограничивает распространение заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, кругом предполагаемых пользователей, а также ограничивает его использование иными лицами или в других целях.

Описание тестов средств контроля (см. пункт 54)

A49. Для содействия пользователям целесообразно, чтобы аудитор обслуживающей организации при

¹⁴ Кодекс СМСЭБ, пункт 110.2.

¹⁵ МСКК 1, пункт 45.

¹⁶ МСКК 1, пункт A54.

описании характера тестов средств контроля для заключения второго типа включил в заключение, обеспечивающее уверенность, следующее:

- результаты всех тестов, в которых были выявлены отклонения, даже если были выявлены другие средства контроля, позволяющие аудитору обслуживающей организации сделать вывод о том, что соответствующая цель внутреннего контроля достигнута, или если протестированное средство контроля впоследствии было исключено из описания обслуживающей организацией ее системы;
- информацию о факторах, послуживших причиной выявленных отклонений, если аудитор обслуживающей организации выявил такие факторы.

Модифицированные мнения (см. пункт 55)

- A50. В Приложении 3 приведены примеры элементов модифицированных заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность.
- A51. Даже если аудитор обслуживающей организации выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения, может быть целесообразным описать в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» причины любых известных ему прочих факторов, которые могли бы потребовать модификации мнения, и их последствия.
- A52. В случае отказа от выражения мнения на основании ограничения объема работ по заданию обычно нецелесообразно описывать выполненные процедуры или включать указания на заявления, отражающие характеристики выполненного аудитором обслуживающей организации задания, так как это может отвлечь внимание от отказа от выражения мнения.

Прочие обязанности по информированию (см. пункт 56)

- A53. В случае наступления обстоятельств, описанных в пункте 56, надлежащие ответные меры могут включать:
- получение юридической консультации относительно последствий различных планов действий;
 - информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление обслуживающей организации;
 - информирование третьих сторон (например, регулирующего органа), когда это необходимо;
 - модифицирование мнения аудитора обслуживающей организации или добавление раздела «Прочие сведения»;
 - отказ от задания.

Приложение 1

(см. пункт А47)

Примеры подтверждений обслуживающей организации

Указанные ниже примеры подтверждений обслуживающей организации приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям.

Пример 1. Подтверждение обслуживающей организации второго типа

Подтверждение обслуживающей организации

Прилагаемое описание подготовлено для клиентов, которые использовали систему [тип или название], и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть описание вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности клиентов. [Название организации] подтверждает следующее:

- (a) Прилагаемое описание на страницах [bb–cc] *достоверно отражает систему* [тип или название] обработки операций клиентов в течение периода с [дата] по [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что прилагаемое описание:
- (i) отражает то, как система была разработана и внедрена, в том числе:
 - виды предоставленных услуг, включая при необходимости виды обработанных операций;
 - процедуры как в рамках использования систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в заключения, составляемые для клиентов;
 - соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и определенные счета, которые использовались для инициирования, учета, обработки и отчетов по операциям, в том числе для корректировки неправильной информации и процесса переноса информации в заключения, подготовленные для клиентов;
 - то, как система учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;
 - процесс, используемый для подготовки заключений для клиентов;
 - соответствующие цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
 - средства контроля, которые, как мы предполагаем, исходя из структуры системы, будут внедрены организациями-пользователями и которые, в случае необходимости достижения целей внутреннего контроля, указанных в прилагаемом описании, определены в описании вместе с соответствующими целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты нами самостоятельно;
 - другие аспекты нашей контрольной среды, процесс оценки рисков, информационная система (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационное взаимодействие, контрольные действия и мониторинг средств контроля, которые имели отношение к обработке операций клиентов и их отражению в заключениях;
 - (ii) включает соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода с [дата] по [дата].
 - (iii) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой системы, с учетом того, что описание готовится для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях.
- (b) Средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в прилагаемом описании, были надлежащим образом организованы и эффективно функционировали в течение периода с [дата]

по [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что:

- (i) риски, которые угрожали достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании, были выявлены;
- (ii) указанные средства контроля (при их применении согласно описанию) обеспечивают разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля;
- (iii) средства контроля последовательно применялись, как предполагалось при их разработке, в том числе ручные средства контроля осуществлялись лицами, обладающими надлежащей компетенцией и необходимыми полномочиями, в течение периода с [дата] по [дата].

Пример 2. Подтверждение обслуживающей организации первого типа

Прилагаемое описание подготовлено для клиентов, которые использовали систему [тип или название], и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть описание вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при изучении информационных систем клиентов, применимых к финансовой отчетности. [Название организации] подтверждает следующее:

- (a) Прилагаемое описание на страницах [bb–cc] достоверно отражает систему [тип или название] обработки операций клиентов по состоянию на [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что прилагаемое описание:
 - (i) отражает то, как система была разработана и внедрена, в том числе:
 - виды предоставленных услуг, включая при необходимости виды обработанных операций;
 - процедуры как в рамках использования систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в заключения, составляемые для клиентов;
 - соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и определенные счета, которые использовались для инициирования, учета, обработки и отчетов по операциям, в том числе для корректировки неправильной информации и процесса переноса информации в заключения, подготовленные для клиентов;
 - то, как система учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;
 - процесс, используемый для подготовки заключений для клиентов;
 - соответствующие цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
 - средства контроля, которые, как мы предполагаем, исходя из структуры системы, будут внедрены организациями-пользователями и которые, в случае необходимости достижения целей внутреннего контроля, указанных в прилагаемом описании, определены в описании вместе с соответствующими целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты нами самостоятельно;
 - другие аспекты нашей контрольной среды, процесс оценки рисков, информационная система (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационное взаимодействие, контрольные действия и мониторинг средств контроля, которые имели отношение к обработке операций клиентов и их отражению в заключениях;
 - (ii) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой системы, с учетом того, что описание готовится для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях.
- (b) Средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в прилагаемом описании, были надлежащим образом организованы по состоянию на [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что:

- (i) риски, которые угрожали достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании, были выявлены;
- (ii) указанные средства контроля (при их применении согласно описанию) обеспечивают разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей средств контроля.

Приложение 2

(см. пункт А47)

Примеры заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность

Указанные ниже примеры заключений приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям.

Пример 1. Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, второго типа**Заключение независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля**

Кому: обслуживающей организации XYZ

Объем работ

Мы были привлечены для предоставления заключения о подготовленном обслуживающей организацией XYZ описании ее системы [тип или название] для обработки операций клиентов за период с [дата] по [дата], представленном на страницах [bb-cc] (далее – описание), и в отношении структуры и функционирования средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании.¹⁷

Ответственность обслуживающей организации XYZ

Обслуживающая организация XYZ несет ответственность за подготовку описания и прилагаемого подтверждения, изложенного на странице [aa], включая полноту, точность и метод представления описания и заявления; оказание услуг, заявленных в описании; указание целей внутреннего контроля, а также за разработку, внедрение и операционную эффективность средств контроля для достижения указанных целей внутреннего контроля.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что нами соблюдены требования независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества¹⁸ и, следовательно, внедрила и поддерживает систему контроля качества, включающую документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Ответственность аудитора обслуживающей организации

Наша ответственность заключается в выражении мнения об описании, подготовленном обслуживающей организацией XYZ, а также структуре и функционировании средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в данном описании, на основании выполненных нами процедур. Мы выполняли наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует от нас планирования и проведения наших процедур таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что описание представлено во всех существенных аспектах достоверно и средства контроля надлежащим образом организованы и функционируют эффективно.

¹⁷ Если некоторые элементы описания не включены в объем работ по заданию, это четко отражается в заключении, обеспечивающем уверенность.

¹⁸ МСКК 1, «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

Задание, обеспечивающее уверенность, с предоставлением заключения в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации включает проведение процедур, направленных на получение доказательств, подтверждающих раскрытия информации в описании обслуживающей организацией ее системы, а также структуру и операционную эффективность средств контроля. Выбор процедур зависит от суждения аудитора обслуживающей организации и включает оценку рисков того, что описание не представлено достоверно и средства контроля не организованы надлежащим образом и не функционируют эффективно. Наши процедуры включали тестирование операционной эффективности тех средств контроля, которые мы сочли необходимыми для обеспечения разумной уверенности в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании, достигнуты. Задание этого типа, обеспечивающее уверенность, также включает в себя оценку общего представления описания, надлежащего характера заявленных в нем целей и пригодности критериев, указанных обслуживающей организацией и изложенных на странице [aa].

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения нашего мнения.

Ограничения средств контроля обслуживающей организации

Описание, составленное обслуживающей организацией XYZ, подготовлено для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях. Кроме того, в силу своего характера средства контроля обслуживающей организации могут не предотвращать или не выявлять все ошибки или пропуски в процессе обработки операций или в предоставляемых заключениях об этих операциях. Кроме того, в силу своего характера средства контроля обслуживающей организации могут не предотвращать или не выявлять все ошибки или пропуски в процессе обработки операций или в предоставляемых заключениях об этих операциях. Помимо этого, экстраполяция оценки эффективности на будущие периоды связана с риском того, что средства контроля обслуживающей организации могут стать недостаточными или перестанут функционировать надлежащим образом.

Мнение

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, изложенные на странице [aa]. По нашему мнению, во всех существенных аспектах:

- (a) описание дает достоверное представление о системе [тип или название], разработанной и внедренной в течение периода с [дата] по [дата];
- (b) средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, были надлежащим образом организованы в течение периода с [дата] по [дата];
- (c) протестированные средства контроля, необходимые для обеспечения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании, функционировали эффективно в течение периода с [дата] по [дата].

Описание тестов средств контроля

Протестированные средства контроля, а также характер, сроки и результаты этих тестов перечислены на страницах [yy–zz].

Предполагаемые пользователи и цель

Настоящее заключение и описание тестов средств контроля на страницах [yy–zz] предназначены исключительно для клиентов, которые используют систему [тип или название] обслуживающей организации XYZ, и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть ее вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых клиентами, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности клиентов.

[Подпись аудитора обслуживающей организации]

[Дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации]

[Адрес аудитора обслуживающей организации]

Пример 2. Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, первого типа

Заключение независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, об описании и структуре средств контроля

Кому: обслуживающей организации XYZ

Объем работ

Мы были привлечены для предоставления заключения о подготовленном обслуживающей организацией XYZ описании ее системы [тип или название] для обработки операций клиентов по состоянию на [дата], представленном на страницах [bb–cc] (далее – описание), и в отношении структуры и функционирования средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании.¹⁹

Мы не проводили процедур в отношении операционной эффективности средств контроля, включенных в описание, и, следовательно, не выражаем мнения по этому вопросу.

Ответственность обслуживающей организации XYZ

Обслуживающая организация XYZ несет ответственность за подготовку описания и прилагаемого подтверждения, изложенного на странице [aa], включая полноту, точность и метод представления описания и подтверждения; оказание услуг, заявленных в описании; указание целей внутреннего контроля, а также за разработку, внедрение и операционную эффективность средств контроля для достижения указанных целей внутреннего контроля.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества¹²⁰ и, следовательно, внедрила и поддерживает систему контроля качества, включающую документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Ответственность аудитора обслуживающей организации

Наша ответственность заключается в выражении мнения об описании, подготовленном обслуживающей организацией XYZ, а также структуре и функционировании средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в данном описании, на основании выполненных нами процедур. Мы выполняли наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует от нас планирования и проведения наших процедур таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что описание представлено во всех существенных аспектах достоверно и средства контроля надлежащим образом организованы и функционируют эффективно.

Задание, обеспечивающее уверенность, с предоставлением заключения в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации включает проведение процедур, направленных на получение доказательств, подтверждающих раскрытия информации в описании обслуживающей организацией ее системы, а также структуру и операционную эффективность средств контроля. Выбор процедур зависит от суждения аудитора обслуживающей организации и включает оценку рисков того, что описание не представлено достоверно и средства контроля не организованы надлежащим образом и не функционируют эффективно. Задание этого типа, обеспечивающее уверенность, также включает в себя оценку общего представления описания, надлежащего характера указанных в нем целей внутреннего контроля и пригодности критериев, указанных обслуживающей организацией и изложенных на странице [aa].

¹⁹ Если некоторые элементы описания не включены в объем работ по заданию, это четко отражается в заключении, обеспечивающем уверенность.

²⁰ МСКК 1, «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

Как указано выше, мы не проводили процедур в отношении операционной эффективности средств контроля, включенных в описание, и, следовательно, не выражаем мнения по этому вопросу.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения нашего мнения.

Ограничения средств контроля обслуживающей организации

Описание, составленное обслуживающей организацией XYZ, подготовлено для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях. Кроме того, в силу своего характера средства контроля обслуживающей организации могут не предотвращать или не выявлять все ошибки или пропуски в процессе обработки операций или в предоставляемых заключениях об этих операциях. Помимо этого, экстраполяция оценки эффективности на будущие периоды связана с риском того, что средства контроля обслуживающей организации могут стать недостаточными или перестанут функционировать надлежащим образом.

Мнение

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, изложенные на странице [aa]. По нашему мнению, во всех существенных аспектах:

- (а) описание дает достоверное представление о системе [тип или название], разработанной и внедренной по состоянию на [дата];
- (б) средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, были надлежащим образом организованы по состоянию на [дата].

Предполагаемые пользователи и цель

Настоящее заключение предназначено исключительно для клиентов, которые используют систему [тип или название] обслуживающей организации XYZ, и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть ее вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при изучении информационных систем клиентов, относящихся к финансовой отчетности.

[Подпись аудитора обслуживающей организации]

[Дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации]

[Адрес аудитора обслуживающей организации]

Приложение 3

(см. пункт А50)

Примеры модифицированных заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность

Указанные ниже примеры модифицированных заключений приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям. Они основываются на примерах заключений в Приложении 2.

Пример 1. Мнение с оговоркой: описание обслуживающей организацией ее системы не представлено достоверно во всех существенных аспектах

...

Ответственность аудитора обслуживающей организации

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

В прилагаемом описании на странице [mn] указано, что обслуживающая организация XYZ использует идентификационные номера операторов и пароли для предотвращения несанкционированного доступа к системе. На основании проведенных процедур, которые включали направление запросов персоналу и наблюдение за осуществлением деятельности, мы определили, что идентификационные номера операторов и пароли используются в приложениях А и В, но не используются в приложениях С и D.

Мнение с оговоркой

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(а) ...

Пример 2. Мнение с оговоркой: средства контроля не организованы надлежащим образом для обеспечения разумной уверенности в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, будут достигнуты при эффективном функционировании средств контроля

...

Ответственность аудитора обслуживающей организации

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как указано на странице [mn] прилагаемого описания, обслуживающая организация XYZ периодически вносит изменения в программы приложений для устранения недостатков или расширения их возможностей. Процедуры, используемые для определения необходимости изменений, разработки проекта изменений и их внедрения, не включают проверку и утверждение уполномоченными лицами, независимыми от лиц, участвовавших во внесении изменений. Кроме того, отсутствуют определенные требования по тестированию таких изменений или предоставлению результатов тестирования уполномоченному лицу, ответственному за проведение проверки, до внедрения изменений.

Мнение с оговоркой

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(а) ...

Пример 3. Мнение с оговоркой: средства контроля не функционировали эффективно в течение указанного периода (только для заключений второго типа)

...

Ответственность аудитора обслуживающей организации

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Обслуживающая организация XYZ указывает в своем описании, что у нее имеются автоматизированные средства контроля для проведения сверки полученных платежей по кредитам с итоговыми данными. Однако, как указано на странице [mn] описания, это средство контроля не функционировало эффективно в период с дд/мм/гггг по дд/мм/гггг из-за ошибки в программе. В результате этого не была достигнута цель внутреннего контроля, заключающаяся в «обеспечении с помощью средств контроля разумной уверенности в том, что полученные платежи по кредитам отражены надлежащим образом», в период с дд/мм/гггг по дд/мм/гггг. Обслуживающая организация XYZ внесла изменение в программу, выполняющую расчеты, по состоянию на [дата], и наши тесты показывают, что программа функционировала эффективно в период с дд/мм/гггг по дд/мм/гггг.

Мнение с оговоркой

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

...

Пример 4. Мнение с оговоркой: аудитор обслуживающей организации не может получить достаточные надлежащие доказательства

...

Ответственность аудитора обслуживающей организации

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Обслуживающая организация XYZ указывает в своем описании, что у нее имеются автоматизированные средства контроля для проведения сверки полученных платежей по кредитам с итоговыми данными. Однако электронные записи результатов данной сверки за период с дд/мм/гггг по дд/мм/гггг были удалены в результате ошибки компьютерной обработки, и, следовательно, мы не смогли протестировать функционирование данного средства контроля за указанный период. Таким образом, мы не смогли определить, была ли достигнута цель средства контроля, заключающаяся в «обеспечении с помощью средств контроля разумной уверенности в том, что полученные платежи по кредитам отражаются надлежащим образом», в период с дд/мм/гггг по дд/мм/гггг.

Мнение с оговоркой

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей

организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(a) ...

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ
УВЕРЕННОСТЬ 3410**
**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ
ОТЧЕТНОСТИ О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» *следует рассматривать вместе с* Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

1. Ввиду зависимости между выбросами парниковых газов и изменением климата многие организации проводят количественную оценку своих выбросов парниковых газов для управленческих целей, а многие также составляют отчет о выбросах парниковых газов:
 - (а) в рамках раскрытия информации в соответствии с нормативными требованиями;
 - (б) в рамках системы торговли квотами на выбросы;
 - (с) в целях информирования инвесторов и других лиц на добровольной основе. Например, добровольно раскрываемая информация может быть опубликована как отдельный документ, включена в состав более полного отчета об устойчивом развитии или годового отчета организации или предоставлена в качестве обоснования для включения в «углеродный реестр».

Сфера применения настоящего стандарта

2. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) регламентирует выполнение таких заданий в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов.
3. Вывод практикующего специалиста в отношении задания, обеспечивающего уверенность, может распространяться на информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда практикующий специалист привлечен для проверки отчета об устойчивом развитии, в состав которого входит отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях (см. пункты A1–A2):
 - (а) настоящий стандарт применяется к процедурам, обеспечивающим уверенность, которые выполняются в отношении отчета о выбросах парниковых газов, кроме случаев, когда отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, в отношении которой обеспечивается уверенность;
 - (б) МСЗОУ 3000 (пересмотренный)¹ (или иной МСЗОУ, регламентирующий определенный оцениваемый предмет задания) применяется к процедурам, обеспечивающим

¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

уверенность, выполняемым в отношении остальной информации, на которую распространяется вывод практикующего специалиста.

4. Настоящий стандарт не регламентирует и не содержит конкретных указаний по выполнению заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении:
 - (a) отчетов о выбросах, отличающихся от выбросов парниковых газов, например, оксидов азота (NO_x) и диоксида серы (SO₂). Тем не менее настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий²;
 - (b) иной информации, связанной с парниковыми газами, например, о влиянии жизненного цикла продуктов на окружающую среду, о гипотетической базовой величине и ключевых показателях эффективности, основанных на данных о выбросах (см. пункт A3);
 - (c) инструментов, процессов или механизмов, таких как проекты по компенсационным квотам, используемым другими организациями для получения вычетов по выбросам. Однако, если отчет о выбросах парниковых газов организации включает вычеты по выбросам, в отношении которых должна быть обеспечена уверенность, к таким вычетам в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. пункт 76(f)).

Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке

5. В Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность) отмечается, что задания, обеспечивающие уверенность, могут представлять собой задания по подтверждению или задания по непосредственной оценке. Настоящий стандарт применяется только к заданиям по подтверждению³.

Процедуры выполнения заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность

6. В МСЗОУ 3000 (пересмотренном), отмечается, что задание, обеспечивающее уверенность, может представлять собой задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность⁴. Настоящий стандарт применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность.
7. Как в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, практикующий специалист выбирает комбинацию процедур, обеспечивающих уверенность, которые могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное применение, аналитические процедуры и направление запросов. Определение процедур, обеспечивающих уверенность, которые необходимо выполнить в рамках конкретного задания, является предметом профессионального суждения. Поскольку отчеты о выбросах парниковых газов охватывают широкий круг вопросов, то характер, сроки и объем процедур, по всей вероятности, будут значительно различаться в зависимости от заданий.
8. Если отсутствуют указания об ином, каждое требование настоящего стандарта применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и строкам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность⁵. Требования, которые применяются только к тому или иному типу заданий, представлены в формате двух колонок с добавлением букв «O» (ограниченная

¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

² Оксиды азота NO_x (то есть оксид азота NO и диоксид азота NO₂, которые отличаются от оксида азота N₂O, входящего в состав парниковых газов) и диоксид серы SO₂ ассоциируются с «кислотными дождями», а не с изменением климата.

³ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(ii).

⁴ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(i)(b).

⁵ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(iii).

уверенность) или «Р» (разумная уверенность) после номера пункта. Хотя некоторые процедуры требуется выполнять только в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, они, тем не менее, могут быть применимы в случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. также пункт А90, в котором указаны основные различия между дополнительными процедурами, выполняемыми практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов) (см. пункты А4, А90).

Взаимосвязь между настоящим стандартом и МСЗОУ 3000, прочими профессиональными стандартами и иными требованиями

9. Практикующий специалист должен соблюдать требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Настоящий стандарт дополняет, но не заменяет понимание того, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов (см. пункт А17).
10. Соблюдение требований МСЗОУ 3000 (пересмотренного) требований частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), либо других профессиональных требований, или требований закона или нормативного акта, относящихся к заданиям, обеспечивающим уверенность не менее строгих чем установленные Кодексом СМСЭБ⁶. Кроме того, требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1⁷, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1 (см. пункты А5-А6).
11. В случае если местные законы, нормативные акты или положения системы торговли квотами на выбросы отличаются от требований настоящего стандарта, задание, выполняемое в соответствии с местными законами, нормативными актами или положениями определенной системы торговли, не будет автоматически соответствовать требованиям настоящего стандарта. Практикующий специалист имеет право заявить о соответствии настоящему стандарту в дополнение к соблюдению местного закона, нормативного акта или положения системы торговли квотами на выбросы только в том случае, если им были выполнены все применимые требования настоящего стандарта (см. пункт А7).

Дата вступления в силу

12. Настоящий стандарт вступает в силу для отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность, за периоды, заканчивающиеся 30 сентября 2013 года или после указанной даты.

Цели

13. Перед практикующим специалистом стоят следующие цели:
 - (а) в установленном порядке получить или разумную уверенность либо ограниченную уверенность в отношении того, содержит ли отчет о выбросах парниковых газов существенные искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод, выражающий разумную уверенность или ограниченную уверенность;
 - (б) предоставить заключение или отчет в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом, в которых указано следующее:
 - (i) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, – подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;
 - (ii) в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – были ли выявлены практикующим специалистом факты, которые могут служить основанием для того, чтобы он полагал, исходя из выполненных процедур и

⁶ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(а), 20 и 34.

⁷ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(б) и 31(а). Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»

полученных доказательств, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;

- (с) проинформировать надлежащих лиц, если это предусмотрено настоящим стандартом, в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом.

Определения

14. Для целей настоящего стандарта следующие термины используются в указанных ниже значениях⁸:

- (a) **Применимые критерии** – критерии, используемые организацией для определения количества выбросов парниковых газов и подготовки отчета о выбросах парниковых газов.
- (b) **Предпосылки** – заявления организации, сделанные в явной или иной форме, которые включены в отчет о выбросах парниковых газов и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.
- (c) **Базисный год** – конкретный год или среднее значение за несколько лет, относительно которого проводится сравнение выбросов организации в динамике по времени.
- (d) **Система ограничений и торговли квотами** – система, предусматривающая установление общих ограничений на выбросы и распределение разрешений (квот) на выбросы между участниками и позволяющая им торговать квотами и кредитами на разрешенные углеродные выбросы.
- (e) **Сравнительная информация** – числовые показатели и раскрытие информации, представленные в отчете о выбросах парниковых газов, за один или несколько прошедших периодов.
- (f) **Выбросы** – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были выброшены в атмосферу или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были уловлены и направлены в поглотитель. Выбросы могут подразделяться на следующие категории:
- **прямые выбросы** (также известные как выбросы категории 1), которые представляют собой выбросы из источников, принадлежащих организации или находящихся под ее контролем (см. пункт A8);
 - **косвенные выбросы**, которые представляют собой выбросы, являющиеся следствием деятельности организации, но источники которых принадлежат или находятся под контролем другой организации. Косвенные выбросы могут в свою очередь подразделяться на следующие категории:
 - выбросы категории 2, которые представляют собой выбросы, связанные с энергией, которую получает и потребляет организация (см. пункт A9);
 - выбросы категории 3, к которым относятся все прочие косвенные выбросы (см. пункт A10).
- (g) **Вычет по выбросам** – любая статья, включенная в отчет о выбросах парниковых газов организации, которая вычитается из общего объема отраженных в отчете выбросов, но не является абсорбцией; обычно к этому относятся приобретенные компенсационные квоты, но могут относиться и иные инструменты или механизмы (такие как кредиты и квоты за достижение показателей), которые признаются системой регулирования или иной системой, в которой участвует организация (см. пункты A11–A12).
- (h) **Коэффициент расчета выбросов** – математический коэффициент или норматив для перевода единиц измерения деятельности (например, литров потребленного топлива, фактического километража, численности животных в животноводстве или тонн произведенной продукции) в количественное выражение парниковых газов, связанных с этой деятельностью.

⁸ Определения, используемые в МСЗОУ 3000 (пересмотренном), также применяются к настоящему стандарту.

- (i) Система торговли квотами на выбросы – рыночный подход, используемый для контроля за парниковыми газами посредством предоставления экономических стимулов для сокращения выбросов таких газов.
- (j) Организация – юридическое лицо, экономический субъект, либо идентифицируемая часть юридического лица или экономического субъекта (например, один завод или иной участок, такой как полигон для захоронения отходов), либо несколько юридических лиц или иных организаций, или частей этих организаций (например, совместное предприятие), к которым относятся выбросы, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов.
- (k) Недобросовестные действия – умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ.
- (l) Дополнительные процедуры – процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая тесты средств контроля (если такие имеются), детальные тесты и аналитические процедуры.
- (m) Отчет о выбросах парниковых газов – отчет, в котором указаны составные элементы и количественные параметры выбросов парниковых газов организации за период (иногда называемые «кадастром выбросов») и, если применимо, сравнительная информация и пояснительные примечания, включая основные принципы количественной оценки и политики составления отчетности. Отчет о выбросах парниковых газов организации также может включать категоризированный перечень абсорбций или вычетов по выбросам. Если задание не охватывает весь отчет о выбросах парниковых газов, термин «отчет о выбросах парниковых газов» означает ту его часть, которая охватывается заданием. Отчет о выбросах парниковых газов представляет собой информацию о предмете задания⁹.
- (n) Парниковые газы – углекислый газ (CO₂) и любые другие газы, которые, согласно применимым критериям, должны быть включены в отчет о выбросах парниковых газов, такие как: метан, оксид диазота, гексафторид серы, гидрофторуглероды, перфторуглероды и хлорфторуглероды. Газы, отличные от углекислого газа, часто обозначаются как эквиваленты углекислого газа (CO₂-е).
- (o) Организационные границы – границы, устанавливающие, какая деятельность подлежит включению в составляемый организацией отчет о выбросах парниковых газов.
- (p) Существенность для выполнения аудиторских процедур – величина или величины, установленные практикующим специалистом на уровне ниже порога существенности для отчета о выбросах парниковых газов, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для отчета о выбросах парниковых газов. В соответствующих случаях существенность для выполнения процедур также относится к величине или величинам, установленным практикующим специалистом на уровне ниже порога или порогов существенности для определенных видов выбросов или раскрытия информации.
- (q) Закупленная компенсационная квота – вычет по выбросам, при котором организация оплачивает снижение выбросов другой организации (уменьшение выбросов) или увеличение абсорбции другой организации (увеличение абсорбции) относительно гипотетической базовой величины (см. пункт A13).
- (r) Количественная оценка – процесс определения количества парниковых газов, которые прямо или косвенно относятся к организации по мере осуществления (или абсорбции) выбросов определенными источниками (или поглотителями).
- (s) Абсорбция – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были поглощены из атмосферы или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были удержаны и направлены в поглотитель (см. пункт A14).

⁹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(x).

- (t) Значительный участок – участок, который сам по себе является значительным в силу размера его выбросов относительно совокупных выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов, или в силу его особого характера или обстоятельств, в связи с которыми возникают определенные риски существенного искажения (см. пункты A15–A16).
- (u) Поглотитель – физический объект, который поглощает парниковые газы из атмосферы, или процесс, в результате которого происходит такое поглощение.
- (v) Источник – физический объект, который выбрасывает парниковые газы в атмосферу, или процесс, в результате которого происходит такой выброс.
- (w) Тип выбросов – классификация выбросов, например, по источнику выброса, типу газа, региону или участку.

Требования

МСЗОУ 3000 (Пересмотренный)

15. Практикующий специалист не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного) (см. пункты A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127).

Принятие и выполнение задания

Навыки, знания и опыт

16. Руководитель задания должен:
- (a) обладать компетенцией в области навыков и методов обеспечения уверенности, полученной путем интенсивного обучения и практического применения, и достаточной компетенцией в области количественной оценки и составления отчетов о выбросах, чтобы взять на себя ответственность за предоставление вывода по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (b) быть уверен в том, что все лица, выполняющие задание, обеспечивающее уверенность, имеют необходимую компетенцию и возможности, в том числе в области количественной оценки и составления отчетов по выбросам, а также в области деятельности по обеспечению уверенности, для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты A18–A19).

Предварительные условия выполнения задания

17. Чтобы установить, имеются ли в наличии предварительные условия для выполнения задания:
- (a) руководитель задания должен определить, что отчет о выбросах парниковых газов и задание обеспечивают достаточный объем информации, полезной для предполагаемых пользователей, с учетом, в частности, следующего (см. пункт A20):
 - (i) если отчет о выбросах парниковых газов исключает значительные выбросы, которые были или легко могут быть оценены количественно, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;
 - (ii) если задание исключает обеспечение уверенности в отношении значительных выбросов, которые отражены в отчете организации, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;
 - (iii) если задание включает обеспечение уверенности в отношении вычетов по выбросам, являются ли характер уверенности, которую практикующий специалист получит в отношении вычетов, и предполагаемое содержание заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно этих выбросов, четкими, обоснованными в конкретных обстоятельствах и понятными для стороны, которая привлекла специалиста для выполнения задания (см. пункты A11–A12);

- (b) при определении надлежащего характера применимых критериев в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)¹⁰ практикующий специалист должен определить, включают ли критерии как минимум следующее (см. пункты А23–А26):
- (i) метод определения организационных границ (см. пункты А27–А28);
 - (ii) учитываемые парниковые газы;
 - (iii) приемлемые методы количественной оценки, включая методы внесения корректировок в базисный год (если применимо);
 - (iv) раскрытие достаточной информации, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А29–А34);
- (c) практикующий специалист должен получить согласие организации в отношении того, что она осознает и подтверждает свою ответственность:
- (i) за организацию, внедрение и обеспечение системы внутреннего контроля, которую организация считает необходимой для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (ii) за подготовку своего отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А35);
 - (iii) за включение в свой отчет о выбросах парниковых газов ссылки на применимые критерии, которые организация использовала, или их описание, а также, если из обстоятельств выполняемого задания это неясно, указания на то, кто их разработал (см. пункт А36).

Согласование условий выполнения задания

18. Условия задания, согласование которых необходимо в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным)¹¹, должны включать следующее (см. пункт А37):
- (a) цель и объем работ по заданию;
 - (b) ответственность практикующего специалиста;
 - (c) ответственность организации, включая обязанности, указанные в пункте 17 (c);
 - (d) определение критериев, применимых к подготовке отчета о выбросах парниковых газов;
 - (e) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключения или отчета, которые будут выпущены практикующим специалистом, и заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых предоставленное заключение или отчет могут отличаться от предполагаемых по форме и содержанию;
 - (f) подтверждение того, что организация согласна предоставлять письменные заявления при заключении договора о выполнении задания.

Планирование

19. При планировании выполнения задания в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)¹² практикующий специалист должен (см. пункты А38–А41):
- (a) определить характеристики задания, определяющие объем работ;
 - (b) установить цели предоставления заключения или отчета по заданию для планирования сроков выполнения задания и характера необходимого информационного взаимодействия;
 - (c) рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значимыми для определения направления действий рабочей группы;

¹⁰ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 24(b)(ii) и 41.

¹¹ МСЗОУ 3000(пересмотренный), пункт 27.

¹² МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 40.

- (d) рассмотреть результаты процедур принятия или продолжения задания, а также, если необходимо, вопрос о том, применимы ли знания, полученные в рамках других заданий, выполненных для организации руководителем задания;
- (e) определить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, включая привлечение экспертов и других практикующих специалистов (см. пункты A42–A43);
- (f) определить влияние службы внутреннего аудита организации, если такая имеется, на выполнение задания.

Существенность при планировании и выполнении задания

Определение существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур при планировании выполнения задания

- 20. При определении общей стратегии выполнения задания практикующий специалист должен определить существенность для отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A44–A50).
- 21. Практикующий специалист должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и установления характера, сроков и объемов дополнительных процедур.

Пересмотр по мере выполнения задания

- 22. Практикующий специалист должен пересмотреть существенность для отчета о выбросах парниковых газов в случае, если в ходе выполнения задания ему станет известна информация, которая заставила бы его установить другую величину, если бы такая информация была известна изначально (см. пункт A51).

Понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценка рисков существенного искажения

Понимание организации и ее окружения

- 23. Практикующий специалист должен изучить следующее (см. пункты A52–A53):
 - (a) соответствующие отраслевые, нормативно-правовые и прочие внешние факторы, включая применимые критерии;
 - (b) характер организации, в том числе:
 - (i) характер деятельности, включенной в организационные границы, в том числе (см. пункты A27–A28):
 - a. источники и полноту отражения выбросов и, если такие имеются, поглотителей и вычетов по выбросам;
 - b. долю каждого из выбросов в общем объеме выбросов организации;
 - c. неопределенность, связанную с количественными показателями, отраженными в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты A54–A59);
 - (ii) изменения относительно предыдущего периода в характере или объеме деятельности, включая проведение слияний, приобретений или продаж источников выбросов или аутсорсинг функций, связанных со значительными выбросами;
 - (iii) периодичность и характер перерывов в деятельности (см. пункт A60);
 - (c) выбор и применение организацией методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, включая причины их изменения и потенциальную возможность двойного учета выбросов в отчете о выбросах парниковых газов;
 - (d) требования критериев, применимых к оценочным значениям, включая раскрытие информации;
 - (e) цель и стратегию организации в области изменения климата, если такие имеются, и соответствующие экономические, нормативно-правовые, физические и репутационные риски (см. пункт A61);

- (f) надзор и ответственность за информацию о выбросах внутри организации;
- (g) наличие у организации службы внутреннего аудита и, при ее наличии, ее деятельность и основные результаты работы в отношении выбросов.

Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения

24. Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения, включают следующее (см. пункты A52–A53, A62):
- (a) направление запросов лицам внутри организации, располагающим, согласно суждению практикующего специалиста, информацией, которая, по всей вероятности, может помочь в определении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (b) аналитические процедуры (см. пункты A63–A65);
 - (c) наблюдение и инспектирование (см. пункты A66–A68).

Изучение системы внутреннего контроля организации

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>25O. В отношении средств внутреннего контроля, применимых к количественной оценке и составлению отчетности о выбросах, практикующий специалист в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения изучает посредством направления запросов следующее (см. пункты A52–A53, A69–A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) контрольную среду; (b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах; (c) результаты внедренного в организации процесса оценки рисков. 	<p>25P. Практикующий специалист изучает следующие компоненты системы внутреннего контроля организации, относящиеся к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения (см. пункты A52–A53, A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) контрольную среду; (b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах; (c) внедренный в организации процесс оценки рисков; (d) контрольные действия, относящиеся к заданию, изучение которых практикующий специалист считает необходимым, чтобы оценить риски существенных искажений на уровне предпосылок, а также разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. Задание, обеспечивающее уверенность, не требует понимания всех контрольных действий, относящихся к каждому значимому типу выбросов и раскрытию информации в отчете о выбросах парниковых газов или к каждой связанной с ними предпосылке (см. пункты A71–A72); (e) мониторинг средств контроля.
	26P. В рамках изучения, необходимого

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	согласно пункту 25Р, практикующий специалист оценивает организацию системы контроля и определяет, была ли она внедрена, посредством проведения процедур в дополнение к опросу персонала организации ответственного за отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты А52–А53).

Прочие процедуры, выполняемые в целях изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения

27. Если руководитель задания выполнял другие задания для организации, он должен рассмотреть, применима ли полученная информация к выявлению и оценке рисков существенного искажения (см. пункт А73).
28. Практикующий специалист должен провести опрос руководства и других лиц в организации в установленном порядке, чтобы определить, известно ли им о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, влияющих на отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты А84–А86).
29. Руководитель задания, прочие ключевые члены рабочей группы и основные внешние эксперты практикующего специалиста должны обсудить степень подверженности отчета организации о выбросах парниковых газов риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также использование применимых критериев в контексте фактов и обстоятельств организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы следует довести до сведения членов рабочей группы и внешних экспертов практикующего специалиста, которые не принимали участие в обсуждении.
30. Практикующий специалист должен оценить, являются ли методы количественной оценки и политика по составлению отчетности организации, включая определение организационных границ, надлежащими для ее деятельности и соответствуют ли они применимым критериям, количественной оценке и политике по составлению отчетности, используемым в соответствующей отрасли и применявшимся в прошедшие периоды.

Выполнение процедур на месте нахождения объектов организации

31. Практикующий специалист должен определить, учитывая обстоятельства выполнения задания, есть ли необходимость проводить процедуры на месте нахождения значительных объектов (см. пункты А15–А16, А74–А77).

Внутренний аудит

32. Если у организации имеется служба внутреннего аудита, функции которой соответствуют условиям задания, практикующий специалист должен (см. пункт А78):
 - (а) определить возможность и уровень использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита;
 - (б) в случае использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита, определить достаточность уровня выполнения этой работы для целей задания.

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
--------------------------	----------------------

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>33O. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения:</p> <p>(a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80),</p> <p>(b) для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт A81)</p> <p>в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых:</p> <p>(c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения;</p> <p>(d) позволяют практикующему специалисту получить ограниченную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.</p>	<p>33P. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения:</p> <p>(a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80),</p> <p>(b) на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункты A81–A82)</p> <p>в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых (см. пункт A83):</p> <p>(c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения;</p> <p>(d) позволяют практикующему специалисту получить разумную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.</p>

Причины рисков существенного искажения

34. При выполнении процедур, необходимых в соответствии с пунктами 33O или 33P, практикующий специалист должен рассмотреть как минимум следующие факторы (см. пункты A84–A89):
- (a) вероятность умышленных искажений в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты A84–A86);
 - (b) вероятность несоблюдения положений законов и нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на содержание отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A87);
 - (c) вероятность упущения потенциально значительных выбросов (см. пункт A88(a));
 - (d) значительные изменения в экономике или регулировании (см. пункт A88(b));
 - (e) характер деятельности (см. пункт A88(c));
 - (f) характер методов количественной оценки (см. пункт A88(d));
 - (g) уровень сложности определения организационных границ и участия связанных сторон (см. пункты A27–A28);
 - (h) наличие значительных выбросов, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом представляющихся необычными (см. пункт A88(e));
 - (i) уровень субъективности в количественной оценке выбросов (см. пункт A88(e));
 - (j) то, включены ли выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A88(f));
 - (k) то, каким образом организация определяет значительные оценочные значения, и данные, на которых они основаны (см. пункт A88(g)).

Общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения и дополнительные процедуры

35. Практикующий специалист должен разработать и выполнить общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A90–A93).
36. Практикующий специалист разрабатывает и выполняет дополнительные процедуры, характер, сроки и объем которых соответствуют оцененным рискам существенного искажения, с учетом уровня ограниченной или разумной уверенности соответственно (см. пункт A90).

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>37O. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты A90, A94):</p> <p>(a) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт A95);</p> <p>(b) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт A97).</p>	<p>37P. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты A90, A94):</p> <p>(a) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации, включая (см. пункт A95):</p> <p>(i) вероятность существенного искажения в силу особых характеристик соответствующего типа выбросов или раскрытой информации (что представляет собой неотъемлемый риск);</p> <p>(ii) намерение практикующего специалиста полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт A96);</p> <p>(b) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт A97).</p>
	<p><i>Тесты средств контроля</i></p> <p>38P. Практикующий специалист разрабатывает и проводит тесты средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие доказательства в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если (см. пункт A90(a)):</p> <p>(ii) практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт A96);</p> <p>(b) как таковые процедуры, отличные от тестов средств контроля, не могут предоставить достаточные надлежащие доказательства на</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	<p>уровне предпосылок (см. пункт A98).</p> <p>39P. Если практикующий специалист выявляет случаи некорректного функционирования средств контроля, на которые он намерен полагаться, он направляет соответствующие запросы, чтобы изучить данные обстоятельства и их возможные последствия, и определяет (см. пункт A90):</p> <p>(a) обеспечивают ли выполненные тесты средств контроля надлежащее основание для того, чтобы полагаться на средства контроля;</p> <p>(b) требуется ли проведение дополнительных тестов средств контроля;</p> <p>(c) есть ли необходимость в использовании иных процедур в отношении потенциальных рисков существенных искажений.</p> <p><i>Процедуры, отличные от тестов средств контроля</i></p> <p>40P. Независимо от оцененных рисков существенных искажений практикующий специалист разрабатывает и проводит детальные тесты или аналитические процедуры в дополнение к тестам средств контроля, если они проводятся, для каждого существенного типа выбросов, а также раскрытия соответствующей информации (см. пункты A90, A94).</p> <p>41P. Практикующий специалист рассматривает необходимость получения внешних подтверждений (см. пункты A90, A99).</p>
<p><i>Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения</i></p> <p>42O. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты A90(c), A100–A102):</p> <p>(a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие проводятся;</p> <p>(b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в</p>	<p><i>Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения</i></p> <p>42P. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты A90(c), A100–A102):</p> <p>(a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми для конкретных предпосылок, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой;</p> <p>(c) определяет ожидаемые количественные показатели или коэффициенты.</p> <p>43O. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист направляет запросы в адрес организации в отношении таких расхождений. Практикующий специалист рассматривает ответы на эти запросы, чтобы определить, есть ли необходимость в проведении иных процедур в данных обстоятельствах (см. пункт A90(c)).</p>	<p>проводятся для данных предпосылок;</p> <p>(b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой;</p> <p>(c) формирует ожидания в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, причем такие ожидания должны быть достаточно точными, чтобы определить возможные существенные искажения.</p> <p>43P. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист проводит исследование таких расхождений посредством (см. пункт A90(c)):</p> <p>(a) направления запросов в адрес организации и получения дополнительных доказательств, имеющих отношение к ответам организации;</p> <p>(b) выполнения иных процедур, которые необходимы в данных обстоятельствах.</p>
<p><i>Процедуры в отношении оценочных значений</i></p> <p>44O. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист (см. пункты A103–A104):</p> <p>(a) оценивает:</p> <p>(i) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам;</p> <p>(ii) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они</p>	<p><i>Процедуры в отношении оценочных значений</i></p> <p>44P. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист оценивает (см. пункт A103):</p> <p>(a) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам;</p> <p>(b) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах;</p> <p>(b) рассматривает необходимость выполнения других процедур в данных обстоятельствах.</p>	<p>последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах.</p> <p>45P. В ответ на оцененный риск существенного искажения практикующий специалист предпринимает одно или несколько из следующих действий с учетом характера оценок (см. пункт A103):</p> <p>(a) проводит тестирование того, как организация проводила оценку, и тестирует данные, на которых она основана. При этом практикующий специалист оценивает:</p> <p>(i) является ли использованный метод количественной оценки надлежащим в конкретных обстоятельствах;</p> <p>(ii) являются ли разумными использованные организацией допущения;</p> <p>(b) тестирует операционную эффективность средств контроля за процессом проведения организацией оценки вместе с выполнением других надлежащих процедур;</p> <p>(c) формирует свою точечную оценку или диапазон для определения правильности оценки руководства. Для этой цели:</p> <p>(i) если практикующий специалист использует допущения или методы, которые отличаются от тех, которые использовала организация, он должен изучить допущения или методы организации в объеме, достаточном для того, чтобы установить, что в его точечной оценке или диапазоне учитываются соответствующие переменные, и оценить все значительные расхождения с точечной оценкой</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	<p>организации;</p> <p>(ii) если практикующий специалист приходит к выводу о том, что правомерно использование диапазона, он должен, исходя из имеющихся доказательств, сократить этот диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона оказались обоснованными.</p>

Выборка

46. В случае использования выборки практикующий специалист при ее формировании учитывает цель процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой делается выборка (см. пункты A90(b), A105).

Недобросовестные действия, а также закон или нормативный акт

47. Практикующий специалист принимает надлежащие меры в отношении фактических или предполагаемых недобросовестных действий и случаев фактического или предполагаемого несоблюдения закона или нормативного акта, выявленных в ходе выполнения задания (см. пункты A106–A107).

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p><i>Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов</i></p> <p>48O. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A108):</p> <p>(a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными;</p> <p>(b) получение посредством направления запросов в адрес организации понимания существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов, и рассмотрение необходимости проведения других процедур в конкретных обстоятельствах.</p>	<p><i>Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов</i></p> <p>48P. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A108):</p> <p>(a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными;</p> <p>(b) исследование существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов.</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p><i>Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность</i></p> <p>49O. Если практикующему специалисту становится известно об обстоятельстве или обстоятельствах, на основании которых он может полагать, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист разрабатывает и проводит дополнительные процедуры для получения дополнительных доказательств того, чтобы он мог (см. пункты A109–A110):</p> <p>(a) сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или</p> <p>(b) определить, что обстоятельство или обстоятельства приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A111).</p>	<p><i>Пересмотр оценки рисков в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность</i></p> <p>49P. В процессе выполнения задания по мере получения дополнительных доказательств оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. При обстоятельствах, когда практикующий специалист получает доказательства, не соответствующие доказательствам, на которых изначально основывалась оценка риска практикующего специалиста, он пересматривает оценку и вносит изменения в запланированные процедуры соответствующим образом (см. пункт A109).</p>

Накопление выявленных искажений

50. При выполнении задания практикующий специалист обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными (см. пункт A112).

Рассмотрение выявленных искажений по мере выполнения задания

51. Практикующий специалист определяет, требуется ли пересмотр общей стратегии и плана выполнения задания в тех случаях, когда:
- (a) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут быть и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, выявленными в рамках задания, могут оказаться существенными;
- (b) совокупность искажений, выявленных в рамках задания, приближается к уровню существенности, определенному в соответствии с пунктами 20–22 настоящего стандарта.
52. Если по запросу практикующего специалиста организация перепроверила данные о каком-либо типе выбросов или раскрытие какой-либо информации и исправила искажения, которые были выявлены, практикующий специалист проводит процедуры в отношении работы, выполненной организацией, чтобы определить, не сохранились ли существенные искажения.

Информирование об искажениях и их исправление

53. Практикующий специалист своевременно предоставляет информацию обо всех искажениях, выявленных в ходе выполнения задания, на соответствующем уровне внутри организации и требует от нее исправления этих искажений.
54. Если организация отказывается исправить некоторые или все искажения, информация о которых была доведена практикующим специалистом до ее сведения, практикующий специалист изучает причины отказа организации внести исправления и учитывает эти причины при формировании своего вывода.

Оценка воздействия неисправленных искажений

55. До проведения оценки влияния неисправленных искажений практикующий специалист переоценивает уровень существенности, определенный в соответствии с пунктами 20–22 настоящего стандарта, чтобы подтвердить, является ли данный уровень надлежащим в контексте фактических выбросов организации.
56. Практикующий специалист определяет, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности. Принимая это решение, практикующий специалист рассматривает размер и характер искажений, а также определенные обстоятельства их возникновения в отношении определенных типов выбросов или раскрытой информации и отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт 72).

Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом

57. Если практикующий специалист намерен использовать работу, выполненную другим практикующим специалистом, он:
 - (a) однозначно информирует этого другого практикующего специалиста об объеме и сроках выполнения им работы и получения результатов его работы (см. пункты A113–A114);
 - (b) оценивает надлежащий характер и достаточность полученных доказательств, а также процесс включения соответствующей информации в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A115).

Письменные заявления

58. Практикующий специалист запрашивает у лица или лиц в организации, отвечающих за соответствующие вопросы и имеющих о них информацию, письменные заявления о том (см. пункт A116):
 - (a) что они выполнили свои обязанности по подготовке отчета о выбросах парниковых газов, включая сравнительную информацию, если необходимо, в соответствии с применимыми критериями, изложенными в условиях выполнения задания;
 - (b) что они предоставили практикующему специалисту всю необходимую информацию и доступ согласно условиям выполнения задания и отразили всю необходимую информацию в отчете о выбросах парниковых газов;
 - (c) полагают ли они, что влияние неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности является несущественным для отчета о выбросах парниковых газов. Краткий перечень этих искажений включается в письменные заявления или прилагается к ним;
 - (d) полагают ли они, что значительные допущения, использованные для определения оценочных значений, являются обоснованными;
 - (e) что они предоставили практикующему специалисту информацию обо всех известных им недостатках системы внутреннего контроля, относящихся к заданию, которые не являются явно незначительными;
 - (f) раскрыли ли они практикующему специалисту известные им сведения о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, когда недобросовестные действия или несоблюдение законов и нормативных актов могут оказать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов.
59. Дата письменных заявлений должна быть как можно ближе к дате заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но не позднее ее.
60. Практикующий специалист отказывается от вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов или отказывается от задания при условии, что такой отказ возможен согласно применимому закону или нормативному акту, если:
 - (a) практикующий специалист приходит к выводу о том, что имеются достаточные сомнения в отношении честности лица или лиц, предоставивших письменные заявления, которые

требуются согласно пунктам 58(a) и (b), и о том, что, в связи с этим, письменные заявления не являются надежными, или

- (b) организация не предоставила письменных заявлений, предусмотренных пунктами 58(a) и (b).

События после отчетной даты

61. Практикующий специалист (см. пункт A117):

- (a) рассматривает, требуют ли события, произошедшие в период между датой отчета о выбросах парниковых газов и датой заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, внесения корректировки или раскрытия информации в отчете о выбросах парниковых газов, и оценивает достаточность и надлежащий характер полученных доказательств в отношении надлежащего отражения таких событий в отчете о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями;
- (b) принимает надлежащие меры в ответ на факты, о которых практикующий специалист узнал после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и вследствие которых он мог бы изменить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, если бы они были ему известны на дату данных заключения или отчета.

Сравнительная информация

62. Если вместе с данными о выбросах за отчетный период представляется сравнительная информация и вывод практикующего специалиста распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, то процедуры, выполняемые практикующим специалистом в отношении сравнительной информации, включают оценку следующего (см. пункты A118–A121):

- (a) согласуется ли сравнительная информация с количественными показателями, представленными за прошедший период, и другой раскрытой информацией или, если необходимо, был ли произведен пересчет такой информации и раскрыт ли он надлежащим образом (см. пункт A121);
- (b) не противоречит ли политика количественной оценки, отраженная в сравнительной информации, политике, применяемой в текущем периоде, или, если в политику были внесены изменения, были ли они применены и раскрыты должным образом.

63. Независимо от того, распространяется ли вывод практикующего специалиста на сравнительную информацию, если ему становится известно о том, что в представленной сравнительной информации может иметься существенное искажение, практикующий специалист:

- (a) обсуждает этот вопрос с лицом или лицами в организации, отвечающими за соответствующие вопросы или имеющими о них информацию, и выполняет процедуры, которые являются надлежащими в указанных обстоятельствах (см. пункты A122–A123);
- (b) рассматривает последствия для заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Если представленная сравнительная информация содержит существенное искажение и пересчет сравнительной информации не был проведен:
 - (i) в случаях, когда вывод практикующего специалиста распространяется на сравнительную информацию, он формирует вывод с оговоркой или отрицательный вывод в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, или
 - (ii) в случаях, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на сравнительную информацию, он включает раздел «Прочие сведения» в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, с описанием обстоятельств, повлиявших на сравнительную информацию.

Прочая информация

64. Практикующий специалист должен ознакомиться с прочей информацией, включенной в документы, содержащие отчет о выбросах парниковых газов и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении него, чтобы выявить существенные

искажения, если они имеются, в отчете о выбросах парниковых газов или в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, и если в результате ознакомления практикующий специалист (см. пункт A139):

- (a) выявляет существенные искажения между прочей информацией и отчетом о выбросах парниковых газов либо прочей информацией и заключением или отчетом по заданиям, обеспечивающим уверенность; или
- (b) получает информацию о факте существенного искажения, когда прочая информация может подорвать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и к заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность,

то он должен обсудить этот вопрос с организацией и предпринять дальнейшие действия в соответствии с обстоятельствами (см. пункты A124–A126).

Документация

- 65. При документальном оформлении характера, сроков и объема выполненных процедур практикующий специалист отражает следующее (см. пункт A127):
 - (a) каковы отличительные характеристики определенных статей или обстоятельств, в отношении которых проводилось тестирование;
 - (b) кто выполнял работу по заданию и дату ее завершения;
 - (c) кто проверял работу, выполненную по заданию, а также дату и объем такой проверки.
- 66. Практикующий специалист документально оформляет обсуждение значимых вопросов с организацией и другими сторонами, включая то, каков характер рассмотренных значимых вопросов, а также с кем и когда они обсуждались (см. пункт A127).

Контроль качества

- 67. Практикующий специалист включает в документацию по заданию:
 - (a) выявленные вопросы, которые относятся к соблюдению применимых этических требований, и то, как они были решены;
 - (b) выводы в отношении соблюдения требований независимости, применимых к заданию, и все соответствующие обсуждения внутри аудиторской организации, которые подтверждают эти выводы;
 - (c) выводы, сделанные в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий, обеспечивающих уверенность;
 - (d) характер и объем консультаций, проведенных в рамках выполнения задания, и выводы по их результатам.

Вопросы, возникшие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность

- 68. Если в исключительных обстоятельствах практикующий специалист выполняет новые или дополнительные процедуры или делает новые выводы после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, он должен документально оформить (см. пункт A128):
 - (a) описание соответствующих обстоятельств;
 - (b) выполненные новые или дополнительные процедуры, полученные доказательства и сделанные выводы, а также их влияние на заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (c) информацию о том, кто и когда вносил соответствующие изменения в документацию по заданию и проводил их проверку.

Окончательное формирование файла по заданию

- 69. Практикующий специалист собирает документацию в файл по заданию и завершает административный процесс формирования окончательного файла по заданию в установленные сроки после выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. После

формирования окончательного файла по заданию практикующий специалист не должен удалять или уничтожать документацию по заданию до окончания срока ее хранения (см. пункт А129).

70. При обстоятельствах, отличающихся от указанных в пункте 68, когда практикующий специалист считает необходимым внести изменения в существующую документацию по заданию или добавить новую документацию по заданию после завершения формирования окончательного файла по заданию, он оформляет документально, независимо от характера изменений или дополнений, следующее:
- (а) каковы конкретные причины таких изменений и добавлений;
 - (б) когда и кем они были внесены и проверены.

Проверка качества выполнения задания

71. Для заданий (если такие выполняются), в отношении которых проверка качества их выполнения требуется законом или нормативным актом или в отношении которых аудиторская организация приняла решение о необходимости проведения проверки качества выполнения задания, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, принятых рабочей группой, и выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Такая оценка включает в себя следующее (см. пункт А130):
- (а) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания, включая профессиональную компетентность рабочей группы в отношении количественной оценки, составления отчетности о выбросах и обеспечения уверенности;
 - (б) проверку отчета о выбросах парниковых газов и предлагаемого заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (с) выборочную проверку документации по заданию в отношении значимых суждений, принятых рабочей группой, и сделанных ею выводов;
 - (d) оценку выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и суждение в отношении того, являются ли предлагаемое заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, надлежащими.

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

72. Практикующий специалист формирует вывод о том, получил ли он разумную или ограниченную уверенность, в зависимости от обстоятельств, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Этот вывод должен учитывать требования пунктов 56 и 73–75 настоящего стандарта.

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
73О. Практикующий специалист оценивает, были ли им выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы полагать, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.	73Р. Практикующий специалист оценивает, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.

74. Эта оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов методов количественной оценки и учетной практики, используемых организацией, включая признаки возможной предвзятости в суждениях и решениях при выработке оценочных значений и подготовке отчета о выбросах парниковых газов¹³, а также, с учетом применимых критериев, следующее:
- (а) соответствуют ли выбранные и примененные методы количественной оценки и учетная политика применимым критериям и являются ли они надлежащими;

¹³Признаки возможной предвзятости сами по себе не являются искажением для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных оценок.

- (b) являются ли оценочные значения, определенные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, обоснованными;
 - (c) является ли информация, представленная в отчете о выбросах парниковых газов, уместной, надежной, полной, сопоставимой и понятной;
 - (d) раскрыта ли в отчете о выбросах парниковых газов достаточная информация о применимых критериях и других вопросах, включая факторы неопределенности, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при его подготовке (см. пункты A29, A131–A133);
 - (e) является ли терминология, использованная в отчете о выбросах парниковых газов, надлежащей.
75. Оценка, требуемая согласно пункту 73, также должна включать рассмотрение:
- (a) общего представления отчета о выбросах парниковых газов, его структуры и содержания;
 - (b) если требуется в контексте применимых критериев, формирования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, или иных обстоятельств задания, отражены ли в отчете о выбросах парниковых газов соответствующие выбросы так, чтобы обеспечивалось достоверное представление информации о них.

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

76. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать, как минимум, следующие основные элементы (см. пункт A134):
- (a) заголовок, четко указывающий на то, что данное заключение представляет собой заключение независимого практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (b) адресат;
 - (c) идентификацию или описание степени уверенности задания, обеспечивающего уверенность, полученную практикующим специалистом как разумную либо ограниченную;
 - (d) определение отчета о выбросах парниковых газов, включая период или периоды, которые он охватывает, и, если какая-либо информация в отчете не охвачена выводом практикующего специалиста, четкое указание информации, в отношении которой обеспечивается уверенность, а также исключенной информации вместе с заявлением о том, что практикующий специалист не выполнял процедур в отношении исключенной информации и, следовательно, вывода о ней не формирует (см. пункты A120, A135);
 - (e) описание ответственности организации (см. пункт A35);
 - (f) заявление о том, что количественной оценке парниковых газов неизбежно присуща неопределенность (см. пункты A54–A59);
 - (g) если отчет о выбросах парниковых газов содержит вычеты по выбросам, которые охвачены выводом практикующего специалиста, указание этих вычетов по выбросам и заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении них (см. пункты A136–A139);
 - (h) определение применимых критериев:
 - (i) указание на то, как можно получить доступ к этим критериям;
 - (ii) когда указанные критерии доступны только определенным предполагаемым пользователям или применимы только для определенной цели, заявление, привлекающее внимание читателей к этому факту, в результате которого отчет о выбросах парниковых газов может не быть пригодным для иных целей, а также ограничивающее использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом конкретных пользователей или конкретной целью (см. пункты A140–A141);
 - (iii) если установленные критерии требуют дополнения путем раскрытия информации в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов для того,

чтобы эти критерии были применимыми, указание на соответствующее примечание или примечания (см. пункт A131);

- (i) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональные требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;
- (j) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные в частях А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональные требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;
- (k) описание ответственности практикующего специалиста, включая:
 - (i) заявление о том, что задание выполнялось в соответствии с МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;
 - (ii) краткий обзор выполненной практикующим специалистом работы, служащей основой для его вывода. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, для понимания вывода практикующего специалиста необходима оценка характера, сроков и объема выполненных процедур. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, краткий обзор выполненной работы должен отражать:
 - что процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, различны по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность;
 - следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункты A142–A144).
- (l) вывод практикующего специалиста,
 - (i) выраженный в положительной форме в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, или
 - (ii) в отрицательной форме – в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении того, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;
 - (iii) когда практикующий специалист формирует модифицированный вывод, заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать:
 - a. раздел, в котором приводится описание вопросов, которые привели к модификации;
 - b. раздел, который содержит модифицированный вывод практикующего специалиста.
- (m) подпись практикующего специалиста (см. пункт A145);
- (n) дата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны быть датированы не ранее той даты, на которую практикующий специалист получил все доказательства, на которых основан его вывод, включая доказательства того, что лица, имеющие соответствующие признанные полномочия, заявили о том, что они принимают на себя ответственность за отчет о выбросах парниковых газов;

- (o) местонахождение в стране, где работает практикующий специалист.

Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

77. Если практикующий специалист сочтет необходимым (см. пункты A146–A152):

- (a) привлечь внимание предполагаемых пользователей к обстоятельству, отраженному в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, имеет решающее значение для понимания предполагаемыми пользователями отчета о выбросах парниковых газов (раздел «Важные обстоятельства»), или
- (b) проинформировать об обстоятельстве, отличном от отраженных в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, существенно для понимания предполагаемыми пользователями задания, обязанностей практикующего специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (раздел «Прочие сведения»),

и это не запрещено законом или нормативным актом, практикующий специалист должен сделать это в разделе заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, с надлежащим заголовком, который бы четко указывал на то, что практикующий специалист не модифицирует свой вывод в отношении данного обстоятельства.

Прочие требования к информированию

78. Практикующий специалист информирует то лицо или тех лиц, в обязанности которых входит надзор за подготовкой отчета о выбросах парниковых газов, о следующих вопросах, которые были им выявлены в ходе выполнения задания, и решает, обязан ли он сообщить о них какой-либо другой стороне в рамках организации или за ее пределами о следующем:

- (a) недостатках системы внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, достаточно важны, чтобы заслуживать внимания;
- (b) выявленных или предполагаемых недобросовестных действиях;
- (c) вопросах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, кроме тех случаев, когда такие вопросы являются очевидно незначимыми (см. пункт A87).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Введение

Задания, обеспечивающие уверенность, которые охватывают информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов (см. пункт 3)

- A1. В некоторых случаях практикующий специалист может выполнять задание, обеспечивающее уверенность, в отношении отчета, который включает информацию о парниковых газах, но эта информация не представляет собой отчета о выбросах парниковых газов, как он определен в пункте 14(m). В таких случаях настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий.
- A2. Если отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, охватываемой выводом практикующего специалиста, вопрос о том, насколько применим настоящий стандарт, является предметом профессионального суждения практикующего специалиста в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

Ключевые показатели эффективности, основанные на данных о парниковых газах (см. пункт 4(b))

- A3. Примером ключевого показателя эффективности, основанного на данных о парниковых газах, является средневзвешенное количество выбросов на километр для автомобилей, произведенных организацией за период, которое подлежит расчету и раскрытию согласно закону или нормативному акту некоторых стран.

Процедуры, выполняемые в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. пункт 8)

- A4. Некоторые процедуры, которые требуются только для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, могут, тем не менее, быть применимыми и для некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность. Так, хотя изучение контрольных действий не требуется для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в некоторых случаях, например, когда информация отражается, обрабатывается или включается в отчет только в электронной форме, практикующий специалист может, тем не менее, принять решение о том, что тестирование средств контроля, а следовательно, и изучение контрольных действий является необходимым для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. также пункт A90).

Независимость (см. пункты 10, 15)

- A5. В Кодексе СМСЭБ используется подход в отношении независимости, заключающийся в определении угроз независимости и принятии соответствующих мер предосторожности. Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать широкий спектр обстоятельств. Многочисленные угрозы подразделяются на следующие категории:

- угрозы личной заинтересованности, например, чрезмерная зависимость от общей суммы вознаграждения, получаемого от организации;
- угрозы самоконтроля, например, предоставление других услуг той же организации, которые непосредственно влияют на составление отчета о выбросах парниковых газов, в частности участие в количественной оценке выбросов организации;
- угрозы заступничества, например, выполнение действий в качестве представителя организации, защищающего ее интересы, в отношении трактовки применимых критериев;
- угрозы близкого знакомства, например: член рабочей группы имеет продолжительные отношения или близкие родственные связи с сотрудником организации, который может оказывать прямое и значительное влияние на подготовку отчета о выбросах парниковых газов;
- угрозы шантажа, например, оказание давления с целью неоправданного уменьшения объема выполняемых работ для снижения их стоимости или угроза отмены регистрации практикующего специалиста регистрационным органом, связанным с отраслью организации.

- A6. Меры предосторожности, содержащиеся в профессиональных стандартах, законе или нормативном акте, или меры предосторожности, вытекающие из самой организации работы, могут устранить или уменьшить такие угрозы до приемлемого уровня.

Местный закон или нормативный акт и положение системы торговли квотами на выбросы (см. пункт 11)

- A7. Местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут включать требования в дополнение к требованиям настоящего стандарта, требовать проведения определенных процедур в отношении всех заданий или требовать выполнения процедур в определенном порядке. Например, местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут требовать от практикующего специалиста предоставления заключения или отчета в формате, который не соответствует нормам настоящего стандарта. Если законы или нормативные акты предусматривают оформление или формулировки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в виде или с использованием терминологии, значительно отличающихся от настоящего стандарта, и практикующий специалист приходит к выводу о том, что дополнительное разъяснение в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, не уменьшит возможность неправильного толкования, он может рассмотреть вопрос о включении в заключение или отчет заявления о том, что задание не выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.

Определения

Выбросы (см. пункт 14(f), Приложение 1)

- A8. Выбросы категории 1 могут включать стационарные источники горения (топливо, сжигаемое в стационарных устройствах организации, таких как бойлеры, печи для сжигания, двигатели и

факельные установки), мобильные источники горения (топливо, сжигаемое транспортными средствами организации, такими как грузовые автомобили, поезда, самолеты и суда), технологические выбросы (в результате физических или химических процессов, таких как производство цемента, нефтехимическая переработка и производство алюминия) и неорганизованные выбросы (преднамеренные и непреднамеренные выбросы, такие как утечка из соединений и швов и отходы обработки сточных вод, шахт и башенных охладителей).

- A9. Практически все организации покупают энергию в виде электроэнергии, тепловой энергии или пара, следовательно, выбросы категории 2 имеются почти у всех организаций. Выбросы категории 2 являются косвенными, так как выбросы, связанные, например, с электроэнергией, покупаемой организацией, производятся на электростанции, которая находится за пределами организационных границ.
- A10. Выбросы категории 3 включают выбросы, связанные, например, с командировками сотрудников; деятельностью, переданной на аутсорсинг; потреблением ископаемого топлива или электроэнергии, которые необходимы для использования продуктов организации; добычей или производством материалов, покупаемых для обеспечения процессов организации и транспортировкой закупленного топлива. Вопросы, связанные с выбросами категории 3, далее излагаются в пунктах A31–A34.

Вычеты по выбросам (см. пункты 14(g), 17(a)(iii), Приложение 1)

- A11. В некоторых случаях вычеты по выбросам включают кредиты и квоты конкретных стран, для которых отсутствует установленная связь между количеством выбросов, разрешенных к вычету согласно критериям, и снижением выбросов, которое может произойти в результате денежных выплат или других действий, предпринятых организацией в целях предъявления требования о вычете по выбросам.
- A12. Если отчет о выбросах парниковых газов организации включает информацию о вычетах по выбросам и такие вычеты включены в объем работ по заданию, в отношении таких вычетов в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. также пункты A136–A139).

Закупленная компенсационная квота (см. пункт 14(q), Приложение 1)

- A13. Если организация покупает компенсационную квоту у другой организации, эта другая организация может потратить средства, полученные от продажи, на проекты по сокращению выбросов (такие как замена ископаемых видов топлива, используемых для производства электроэнергии, возобновляемыми источниками энергии или внедрение мер повышения энергоэффективности) или на абсорбцию выбросов из атмосферы (например, посадка и сохранение деревьев, которые в ином случае не были бы посажены или сохранены) или эти средства могут являться компенсацией за невыполнение действий, которые в ином случае были бы выполнены (например, вырубка или сведение лесов). В некоторых странах компенсационные квоты могут закупаться только в случаях, если снижение выбросов или увеличение абсорбции уже имеют место.

Абсорбция (см. пункт 14(s), Приложение 1)

- A14. Абсорбция может осуществляться путем аккумуляции парниковых газов в геологических поглотителях (например, под землей) или в биологических поглотителях (например, деревьях). Если отчет о выбросах парниковых газов включает информацию об абсорбции парниковых газов, которые в противном случае были бы выброшены организацией в атмосферу, они обычно отражаются в отчете о парниковых газах в развернутом виде, то есть в нем приводится количественная оценка как источника, так и поглотителя. Если вывод практикующего специалиста распространяется на абсорбцию, требования настоящего стандарта применяются к такой абсорбции в установленном порядке.

Значительный участок (см. пункты 14(t), 31)

- A15. По мере увеличения индивидуального вклада участка в общий объем выбросов, отражаемый в отчете о выбросах парниковых газов, риски существенного искажения отчета обычно также возрастают. Практикующий специалист может использовать процент относительно выбранного контрольного показателя для определения участков, которые имеют индивидуальное значение в силу размера их выбросов относительно общего объема выбросов, включенных в отчет о

выбросах парниковых газов. Установление контрольного показателя и определение процента, который будет к нему применяться, предполагает использование профессиональных суждений. Например, практикующий специалист может рассматривать участки, выбросы которых превышают 15% от общего объема, как значительные. Однако в конкретных обстоятельствах может быть определен более высокий или низкий процент в соответствии с профессиональным суждением практикующего специалиста. Это может иметь место в случае, когда, например, имеется небольшое число участков, ни один из которых не осуществляет выбросы в размере менее 15% от общего объема, однако, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, не все эти участки являются значительными, или когда имеется несколько участков, размер выбросов которых немного меньше 15% от общего объема и которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значительными.

- A16. Практикующий специалист может также определить участок как значительный в силу его специфического характера или обстоятельств, которые приводят к возникновению особых рисков существенного искажения. Например, участок может использовать процессы сбора данных или методы количественной оценки, отличающиеся от применяемых на других участках, требовать использования особенно сложных или специальных расчетов, либо применять особенно сложные или специализированные химические либо физические процессы.

МСЗОУ 3000 (пересмотренный) (см. пункты 9, 15)

- A17. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) содержит требования, которые применяются к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным чем аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов, включая задания, выполняемые в соответствии с настоящим стандартом. В некоторых случаях настоящий стандарт может содержать дополнительные требования или руководство по применению в отношении таких вопросов.

Принятие и выполнение задания

Компетентность (см. пункт 16(b))

- A18. Компетентность в вопросах парниковых газов может предусматривать:

- общее понимание климатологии, включая естественно-научные процессы, которые связывают парниковые газы с изменением климата;
- понимание того, кто входит в число предполагаемых пользователей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов организации, и как они, по всей вероятности, будут использовать эту информацию (см. пункт A47);
- понимание работы системы торговли квотами на выбросы и соответствующих рыночных механизмов, если необходимо;
- знание применимых законов и нормативных актов, если такие имеются, которые определяют то, как организация должна отражать в отчетности свои выбросы, а также могут, например, устанавливать ограничение на выбросы организации;
- знание методологии количественной оценки и замера парниковых газов, включая соответствующие факторы научной и оценочной неопределенности, а также имеющихся альтернативных методологий;
- знание применимых критериев, включая, например:
 - определение надлежащих коэффициентов расчета выбросов;
 - определение аспектов критериев, которые требуют применения значительных или чувствительных оценок или значимых суждений;
 - методы, используемые для определения организационных границ, то есть выявления организаций, выбросы которых подлежат включению в отчет о выбросах парниковых газов;
 - то, какие вычеты по выбросам разрешается включать в отчет о выбросах парниковых газов организации.

- A19. Уровень сложности заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, может быть различным. В некоторых случаях задание может быть

относительно простым, например, когда у организации отсутствуют выбросы категории 1 и она отчитывается только о выбросах категории 2, используя коэффициент расчета выбросов, указанный в нормативном акте, применимом к потреблению электроэнергии в одном месте. В этом случае задание может в основном сводиться к анализу системы, используемой для учета и обработки показателей потребления электричества, указанных в счетах, и арифметическому применению указанных коэффициентов расчета выбросов. Однако, когда задание является относительно сложным, оно, по всей вероятности, потребует привлечения компетентных специалистов для осуществления количественной оценки и составления отчетности о выбросах. Особые области знаний, которые могут быть применимы в таких случаях, включают:

знание информационных систем:

- понимание того, как формируется информация о выбросах, включая инициализацию, запись, обработку, корректировку в случае необходимости, упорядочение и отражение данных в отчете о выбросах парниковых газов;

научные и инженерные знания и опыт:

- составление схемы потока материалов в рамках всего процесса производства и вспомогательных процессов, в результате которых возникают выбросы, включая определение соответствующих точек, где производится сбор первичных данных. Это может иметь особое значение для определения полноты выявления организацией источников выбросов;
- анализ химических и физических зависимостей между исходными материалами, процессами и готовой продукцией, а также взаимосвязи между выбросами и другими переменными величинами. Способность понимать и анализировать эти взаимосвязи во многих случаях будет важна для разработки аналитических процедур;
- определение влияния неопределенности на отчет о выбросах парниковых газов;
- знание политики и процедур контроля качества, применяемых во внешних и внутренних тестовых лабораториях;
- опыт работы с определенными отраслями и соответствующими процессами осуществления и абсорбции выбросов. Процедуры количественной оценки выбросов категории 1 значительно различаются в зависимости от отрасли и используемых процессов; например, электролитические процессы в производстве алюминия, процессы горения в производстве электроэнергии с использованием ископаемого топлива и химические процессы в производстве цемента отличаются друг от друга по своему характеру;
- использование физических замеров и других методов количественной оценки и выбор надлежащих коэффициентов расчета выбросов.

Объем информации в отчете о выбросах парниковых газов и объем задания (см. пункт 17(а))

A20. Примеры обстоятельств, когда причины исключения известных источников выбросов из отчета о выбросах парниковых газов или исключения раскрытых источников выбросов из объема задания могут быть необоснованными в конкретных обстоятельствах:

- когда организация осуществляет значительные выбросы категории 1, но в свой отчет о выбросах парниковых газов включает только выбросы категории 2;
- когда организация входит в состав более крупного юридического лица, которое осуществляет значительные выбросы, не отраженные в отчетности в силу особенностей определения организационных границ, если этот факт может ввести в заблуждение предполагаемых пользователей;
- когда выбросы, о которых предоставляет заключение или отчет практикующий специалист, составляют лишь незначительную часть общего объема выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов.

Оценка надлежащего характера предмета задания (см. пункт 15)

- A21. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) требует от практикующего специалиста определения того, является ли оцениваемый предмет задания соответствующим.¹⁴ В случае отчета о выбросах парниковых газов выбросы организации (а также абсорбция и вычеты по выбросам, если применимо) являются оцениваемым предметом задания. Данный оцениваемый предмет задания имеет надлежащий характер, если, например, может быть произведена последовательная количественная оценка выбросов организации с использованием применимых критериев.¹⁵
- A22. Источники парниковых газов могут быть количественно оценены посредством:
- (a) прямого замера (или прямого мониторинга) концентрации парниковых газов и величины выбросов с использованием постоянного мониторинга выбросов или периодического забора проб или
 - (b) косвенной оценки, например, потребления топлива организацией или расчета выбросов, с использованием, в частности, уравнения баланса массы¹⁶, коэффициентов расчета выбросов, характерных для организации, или средних коэффициентов расчета выбросов для региона, источника, отрасли или процесса.

Определение пригодности критериев

Специально разработанные и установленные критерии (см. пункт 17(b))

- A23. Пригодные критерии имеют следующие характеристики: уместность, полнота, надежность, нейтральность и понятность. Критерии могут быть «специально разработанными», или они могут быть «установленными», например, предусмотренными законом или нормативным актом или выпущенными уполномоченными органами или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры.¹⁷ Хотя критерии, установленные регулирующим органом, могут считаться уместными в случаях, когда регулирующий орган является предполагаемым пользователем, некоторые установленные критерии могут быть разработаны для определенных целей и быть неприемлемыми для применения в иных обстоятельствах. Например, критерии, которые разработаны регулирующим органом и которые включают коэффициенты расчета выбросов для определенного региона, могут предоставить ложную информацию в случае их использования для расчета выбросов в другом регионе, или критерии, разработанные для отчетности только в отношении отдельных аспектов выбросов, определенных регулирующим органом, могут быть непригодными для целей отчетности перед предполагаемыми пользователями, не являющимися регулирующим органом, установившим критерии.
- A24. Специально разработанные критерии могут иметь надлежащий характер в случаях, когда, например, организация имеет узко специализированное оборудование или собирает информацию о выбросах из разных стран, если установленные критерии, используемые в этих странах, различаются. Повышенное внимание может быть необходимо при оценке нейтральности и других характеристик специально разработанных критериев, особенно если они не являются по существу основанными на установленных критериях, обычно используемых в отрасли или регионе организации, или не соответствуют таким критериям.
- A25. Критерии могут включать установленные критерии, дополненные раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов относительно определенных границ, методов, допущений, коэффициентов расчета выбросов и пр. В некоторых случаях установленные критерии могут не являться пригодными даже в случае их дополнения раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда они не охватывают вопросы, указанные в пункте 17(b).

¹⁴ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(i).

¹⁵ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(ii).

¹⁶ То есть сравнение количества вещества, входящего и выходящего за пределы определенной границы; например, количество углерода в углеводородном топливе, поступающего в устройство сжигания, равно количеству углерода, выходящего из устройства сжигания в форме углекислого газа.

¹⁷ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты A45–A48.

- A26. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на пригодность критериев, то есть если они не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, то они также не будут пригодны для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот.

Деятельность, включаемая в организационные границы (см. пункты 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

- A27. Процесс определения того, какую деятельность предприятий, принадлежащих или контролируемых организацией, включать в отчет о выбросах парниковых газов организации, известен как определение организационных границ. В некоторых случаях закон или нормативный акт определяют организационные границы для составления отчета о выбросах парниковых газов организации для целей регулирования. В других случаях применимые критерии могут давать возможность выбора между разными методами определения организационных границ, например, критерии могут позволять выбрать подход, который обеспечивает соответствие между отчетом о выбросах парниковых газов и финансовой отчетностью организации, или другой подход, который предусматривает иной учет совместных или ассоциированных предприятий. Определение организационных границ может требовать проведения анализа сложных организационных структур, таких как совместные предприятия, партнерства и трасты, а также сложных или необычных договорных отношений. Например, участок может принадлежать одной стороне, эксплуатироваться другой стороной, а перерабатывать материалы исключительно для третьей стороны.
- A28. Определение организационных границ отличается от процесса, который, как описано в некоторых критериях, представляет собой определение операционной границы организации. Операционная граница связана с тем, какие виды выбросов категорий 1, 2 и 3 будут включены в отчет о выбросах парниковых газов, и определяется после установления организационных границ.

Достаточность раскрытия информации (см. пункты 17(b)(iv), 74(d))

- A29. Если раскрытие информации предусмотрено регулирующими органами, сведения, указанные в соответствующих законе или нормативном акте, являются достаточными для раскрытия в отчетах, предоставляемых регулирующему органу. Раскрытие в отчете о выбросах парниковых газов таких вопросов, как те, что указаны ниже, может быть необходимым в ситуации добровольного предоставления отчетности предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов:
- (a) какие виды деятельности включены в организационные границы и какой метод использовался для определения таких границ, если применимые критерии допускают возможность выбора между разными методиками (см. пункты A27–A28);
 - (b) основные методы количественной оценки и положения учетной политики, выбранные при подготовке отчета о выбросах, включая:
 - (i) метод, использованный для того, чтобы определить, какие из выбросов категории 1 и категории 2 включены в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A30);
 - (ii) все значимые интерпретации в отношении применимых критериев, которые были использованы в конкретных обстоятельствах организации, включая источники данных, а также, в случае допустимости выбора между различными методами или использования методов, специфичных для организации, раскрытие такого метода и причины его использования;
 - (iii) то, как организация определяет необходимость корректировки информации о выбросах, которые были ранее отражены в отчетах;
 - (c) разделение на категории выбросов в отчете о выбросах парниковых газов. Как указано в пункте A14, если отчет о выбросах парниковых газов включает абсорбцию парниковых газов, которые организация в ином случае выбросила бы в атмосферу, то и выбросы, и абсорбция обычно отражаются в отчете о выбросах парниковых газов развернуто, то есть в отчете о выбросах парниковых газов приводится количественная оценка источника и поглотителя;
 - (d) заявление в отношении неопределенности, связанной с количественной оценкой организацией своих выбросов, включая причины неопределенности, то, каким образом

она была преодолена, и ее влияние на отчет о выбросах парниковых газов, а если отчет о выбросах парниковых газов включает выбросы категории 3, то пояснения в отношении (см. пункты А31–А34):

- (i) характера выбросов категории 3, в том числе невозможность для организации включить все выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов;
 - (ii) основания для выбора тех источников выбросов категории 3, которые были включены;
- (e) изменения, если они имели место, в вопросах, указанных в настоящем пункте, или других вопросах, которые оказывают существенное влияние на сопоставимость отчета о выбросах парниковых газов с отчетами за прошедший период (прошедшие периоды) или за базисный год.

Выбросы категорий 1 и 2

А30. Критерии обычно предусматривают включение в отчет о выбросах парниковых газов всех существенных выбросов категории 1, категории 2 или выбросов, относящихся к категориям 1 и 2 одновременно. Если некоторые выбросы категории 1 или категории 2 исключаются, важно, чтобы в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов было раскрыто основание для определения тех выбросов, которые включены, и тех, которые исключены, особенно если выбросы, которые были включены, по всей вероятности, не составляют наибольшую часть выбросов, за которые организация несет ответственность.

Выбросы категории 3

- А31. Хотя некоторые критерии требуют включения в отчет определенных выбросов категории 3, в большинстве случаев включение выбросов категории 3 является добровольным, так как практически для любой организации попытка провести количественную оценку своих косвенных выбросов в полном объеме была бы невыполнимой, поскольку это включает источники на всем протяжении цепочки поставок организации. Для некоторых организаций включение в отчет определенных видов выбросов категории 3 обеспечивает важную информацию для предполагаемых пользователей, например, если выбросы организации, относящиеся к категории 3, значительно превышают ее выбросы, входящие в категории 1 и 2, что может иметь место во многих организациях сферы услуг. В этих случаях практикующий специалист может счесть нецелесообразным выполнение задания, обеспечивающего уверенность, если значительные выбросы категории 3 не включены в отчет о выбросах парниковых газов.
- А32. Если некоторые источники выбросов категории 3 включены в отчет о выбросах парниковых газов, важно, чтобы основание для выбора источников, подлежащих включению, было разумным, особенно в случаях, если включенные выбросы, по всей вероятности, не представляют собой крупнейшие источники, за которые организация несет ответственность.
- А33. В некоторых случаях учет данных об источнике, используемых для количественной оценки выбросов категории 3, может вести организация. Например, организация может вести детальные записи для количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте ее сотрудников, направляемых в командировки. В других случаях данные, используемые для количественной оценки выбросов категории 3, могут быть получены из хорошо контролируемого и доступного источника за пределами организации. Однако в некоторых ситуациях получение практикующим специалистом достаточных надлежащих доказательств в отношении таких выбросов категории 3 может быть маловероятным. В таких случаях может быть целесообразным исключение этих источников выбросов категории 3 из объема задания.
- А34. Исключение выбросов категории 3 из объема задания также может быть целесообразным, если используемые методы количественной оценки в значительной степени зависят от приближенного расчета и ведут к высокой степени неопределенности в отношении отраженных в отчете выбросов. Например, разные методы количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте, могут дать значительно различающиеся результаты количественной оценки даже при использовании идентичных данных источника. Если такие источники выбросов категории 3 включены в объем работ по заданию, важно, чтобы используемые методы количественной оценки выбирались объективно и были полностью описаны наряду с указанием неопределенности, связанной с их использованием.

Ответственность организации за подготовку отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 17(c)(ii), 76(d))

A35. Как отмечается в пункте A70, для некоторых заданий обеспокоенность в отношении состояния и надежности записей организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным. Это может иметь место в случаях, когда организация имеет небольшой опыт подготовки отчетов о выбросах парниковых газов. В таких обстоятельствах более целесообразной может быть такая форма задания, как выполнение согласованных процедур или консультация в отношении количественной оценки и отражения в отчетности выбросов в качестве подготовки к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, на более позднем этапе.

Кто разрабатывает критерии (см. пункт 17(c)(iii))

A36. Когда отчет о выбросах парниковых газов подготавливается в рамках раскрытия информации для целей регулирования или для системы торговли квотами на выбросы, что предусматривает использование предписанных применимых критериев и установленной формы отчета, из обстоятельств выполнения задания, по всей вероятности, очевидно, что критерии разработаны регулирующим органом или органом, отвечающим за систему торговли квотами. Однако в случаях добровольного представления отчетности может быть неясно, кто разрабатывал критерии, если это не указано в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов.

Изменение условий задания (см. пункты 15, 18)

A37. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующий специалист не должен соглашаться на изменение условий выполнения задания, если для этого нет разумного обоснования¹⁸. Требование изменить объем задания может не иметь разумного обоснования, например, когда это требование состоит в исключении определенных источников выбросов из объема работ по заданию, поскольку существует вероятность того, что вывод практикующего специалиста будет модифицирован.

Планирование (см. пункт 19)

- A38. При определении общей стратегии выполнения задания может быть целесообразным рассмотрение возможности уделить особое внимание различным аспектам разработки и внедрения информационной системы для учета парниковых газов. Например, в некоторых случаях организация может придавать особое значение надлежащей системе внутреннего контроля, чтобы обеспечить надежность отражаемой в отчете информации, тогда как в иных случаях организация может уделять больше внимания точному определению научных, операционных или технических характеристик собираемой информации.
- A39. Меньшие по объему или более простые задания (см. пункт A19) могут выполняться немногочисленной рабочей группой. Небольшие размеры группы облегчают координацию и информационное взаимодействие между ее членами. Процесс определения общей стратегии выполнения небольшого по объему или простого задания не будет сложным или требующим больших затрат времени. Например, краткий меморандум по итогам обсуждений с организацией может служить в качестве документально оформленной стратегии выполнения задания, если он охватывает вопросы, указанные в пункте 19.
- A40. Практикующий специалист может принять решение обсудить элементы планирования с организацией при определении объема работ по заданию или облегчить осуществление работ и управление выполнением задания (например, за счет координации некоторых из запланированных процедур с работой персонала организации). Несмотря на то, что такие обсуждения зачастую проводятся, разработка общей стратегии и плана выполнения задания остается обязанностью практикующего специалиста. При обсуждении вопросов, включаемых в общую стратегию или план выполнения задания, необходимо соблюдать осторожность, чтобы не снизить эффективность выполнения задания. Например, обсуждение с организацией

¹⁸ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 29.

характера и сроков выполнения детальных процедур может поставить под вопрос эффективность задания, сделав процедуры слишком предсказуемыми.

- A41. Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, является итеративным процессом. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к изменению им характера, сроков или объема других запланированных процедур. В некоторых случаях практикующий специалист может выявить информацию, которая значительно отличается от той, которая ожидалась на более раннем этапе выполнения задания. Например, системные ошибки, выявленные при выполнении процедур в местах нахождения выбранных участков, могут свидетельствовать о необходимости посетить дополнительные участки.

Планирование использования практикующим специалистом работы эксперта или другого практикующего специалиста (см. пункт 19(е))

- A42. Задание может выполняться многопрофильной группой, в состав которой входит один или несколько экспертов, особенно в случае относительно сложных заданий, когда, по всей вероятности, потребуются специальные знания в области количественной оценки и отражения в отчетности выбросов (см. пункт A19). В МСЗОУ 3000 (пересмотренном) содержится ряд требований в отношении использования работы эксперта, которые, вероятно, следует учесть на этапе планирования при определении характера, сроков и объема ресурсов, необходимых для выполнения задания.¹⁹
- A43. Работа, выполненная другим практикующим специалистом, может быть использована в отношении, например, завода или иного участка в отдаленном районе, дочернего предприятия, подразделения или филиала, находящегося в иностранной юрисдикции, или совместного или ассоциированного предприятия. Когда рабочая группа планирует поручить другому практикующему специалисту выполнение работы в отношении информации, включаемой в отчет о выбросах парниковых газов, ей следует рассмотреть в том числе следующее:
- насколько другой практикующий специалист понимает и выполняет этические требования, применимые к заданию, и, в частности, является ли он независимым;
 - профессиональную компетентность другого практикующего специалиста;
 - уровень участия рабочей группы в выполнении работ другим практикующим специалистом;
 - осуществляет ли другой практикующий специалист свою деятельность в нормативно-правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за его деятельностью.

Существенность при планировании и выполнении задания

Определение существенности при планировании задания (см. пункты 20–21)

- A44. Критерии могут содержать понятие существенности в контексте подготовки и представления отчета о выбросах парниковых газов. Хотя понятие существенности может трактоваться в критериях по-разному, принцип существенности в целом предусматривает, что:
- искажения, включая пропуск данных, рассматриваются как существенные в тех случаях, когда в отдельности или в совокупности они могут обоснованно рассматриваться как способные повлиять на соответствующие решения, принимаемые пользователями на основе отчета о выбросах парниковых газов;
 - профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
 - профессиональные суждения, относящиеся к вопросам, которые являются существенными для предполагаемых пользователей отчета о выбросах парниковых газов, применяются с учетом общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. Тем не менее, задание должно быть разработано таким образом, чтобы удовлетворять конкретные информационные потребности определенных

¹⁹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 45 (с), 52 и 54.

пользователей, возможное воздействие искажений на конкретных индивидуальных пользователей, потребности которых могут сильно различаться, не рассматривается.

- A45. Такая трактовка, если она содержится в применимых критериях, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении существенности для задания. Если применимые критерии не содержат трактовки принципа существенности, систему ориентиров для практикующего специалиста обеспечивают указанные выше характеристики.
- A46. Определение существенности практикующим специалистом является вопросом профессионального суждения и зависит от восприятия им общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. В этом контексте представляется обоснованным, чтобы практикующий специалист исходил из допущения о том, что предполагаемые пользователи:
- (a) обладают достаточными знаниями в области деятельности, связанной с парниковыми газами, и готовы изучать информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с должным вниманием;
 - (b) понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в пределах определенных уровней существенности, и имеют представление о принципах существенности, включенных в применимые критерии;
 - (c) понимают, что количественная оценка выбросов связана с неопределенностью (см. пункты A54–A59);
 - (d) принимают обоснованные решения на основе информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

A47. В состав предполагаемых пользователей, обладающих определенными потребностями в информации, могут входить, например:

- те, чьи потребности в информации могут быть связаны с принятием решений в отношении организации, в частности решений о покупке или продаже долей, выдаче займов, торговле или трудоустройстве, а также с предоставлением заявлений в адрес организации или иных лиц, например, политиков;
- участники рынка в случае системы торговли квотами на выбросы, потребности которых в информации могут быть связаны с принятием решений о торговле оборотными документами (такими как разрешения, кредиты или квоты), обращающимися в рамках системы, или о наложении штрафов или иных санкций в связи с превышением порога выбросов;
- регулирующие органы и политики в случае раскрытия информации для целей регулирования. Их потребности в информации могут быть связаны с мониторингом соблюдения требований о раскрытии информации и с более широким кругом государственных политических решений в отношении смягчения последствий изменения климата и адаптации, обычно принимаемых на основании совокупной информации;
- руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление, которые используют информацию о выбросах для принятия стратегических и операционных решений, таких как выбор альтернативных технологий и инвестирование средств или выход из инвестиций, возможно, в ожидании требований об обязательном раскрытии информации для целей регулирования или при вступлении в систему торговли квотами на выбросы.

Практикующий специалист может не иметь возможности определить всех тех, кто будет читать заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно в случае, когда это заключение или отчет доступны большому числу лиц. В таких случаях, особенно когда возможные пользователи, вероятно, имеют широкий спектр интересов в отношении выбросов, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими значительные и общие интересы. Предполагаемые пользователи могут быть определены различными способами, например, по соглашению между практикующим специалистом и привлекающей его стороной или в соответствии с законом или нормативным актом.

A48. Суждения в отношении существенности принимаются в контексте сопутствующих обстоятельств и зависят от количественных и качественных факторов. Однако следует отметить,

что решения в отношении существенности не зависят от уровня уверенности, то есть существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, ничем не отличается от существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

A49. Во многих случаях к контрольному показателю, выбранному в качестве точки отсчета для определения существенности, применяется процент. Факторы, которые могут повлиять на определение надлежащего контрольного показателя и процента, включают:

- элементы, содержащиеся в отчете о выбросах парниковых газов (например, выбросы категорий 1, 2 и 3, вычеты по выбросам и абсорбция). Контрольный показатель, который может быть приемлемым в зависимости от обстоятельств, представляет собой выбросы, отраженные развернуто, то есть как совокупность отраженных в отчете выбросов, относящихся к категориям 1, 2 и 3, до их уменьшения на вычеты по выбросам или абсорбцию. Существенность относится к выбросам, на которые распространяется вывод практикующего специалиста. Следовательно, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на весь отчет о выбросах парниковых газов, уровень существенности устанавливается только для той части отчета о выбросах парниковых газов, которая охватывается выводом практикующего специалиста, как если бы она составляла весь отчет о выбросах парниковых газов;
- количество выбросов определенного типа или характер определенной раскрытой информации. В некоторых случаях могут иметь место определенные типы выбросов или раскрытой информации, для которых искажения в размере больше или меньше уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов в целом являются приемлемыми. Например, практикующий специалист может счесть целесообразным установить более низкий или более высокий уровень существенности для выбросов в определенной стране или для определенного газа, категории или участка;
- то, каким образом в отчете о выбросах парниковых газов представлена соответствующая информация, например, включает ли она сравнение выбросов с предыдущим периодом (предыдущими периодами), с базисным годом или «верхним пределом выбросов», когда определение существенности в отношении сравнительной информации может быть обоснованным. В случае «верхнего предела» уровень существенности может быть установлен в отношении его распределения организацией, если верхний предел меньше выбросов, отраженных в отчетности;
- относительную волатильность выбросов. Например, если выбросы существенно различаются в разные периоды, может быть целесообразным установление уровня существенности относительно наименьшего значения диапазона колебаний, даже если в текущем периоде это значение выше;
- требования применимых критериев. В некоторых случаях применимые критерии могут устанавливать порог точности и могут определять это как уровень существенности. Например, критерии могут предполагать, что выбросы измеряются с использованием фиксированного процента в качестве «порогового значения существенности». В этом случае пороговое значение, установленное критериями, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении уровня существенности для задания.

A50. Количественные факторы могут включать следующее:

- источники выбросов;
- типы газов;
- контекст, в котором будет использоваться информация, содержащаяся в отчете о выбросах парниковых газов (например, будет ли она использоваться в системе торговли квотами на выбросы, должна ли она предоставляться регулирующему органу или включаться в отчет об устойчивом развитии, распространяемый среди широкого круга пользователей), и типы решений, которые предполагаемые пользователи, по всей вероятности, будут принимать;
- один или несколько типов выбросов, например, газы, которые не только способствуют изменению климата, но также разрушают озоновый слой, или раскрытой информации о них, которая должна привлечь внимание предполагаемых пользователей;

- характер организации, ее стратегию по борьбе с изменением климата и прогресс в достижении соответствующих целей;
- отраслевую, экономическую и нормативно-правовую среду, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Пересмотр по мере выполнения задания (см. пункт 22)

A51. Пересмотр уровня существенности может потребоваться в результате изменения обстоятельств в ходе выполнения задания (например, выбытия значительной части бизнеса организации), появления новой информации или изменения понимания практикующим специалистом организации и ее деятельности в результате выполнения процедур. Например, в ходе выполнения задания может выясниться, что фактические выбросы, по всей вероятности, существенно отличаются от тех, которые первоначально использовались для определения уровня существенности. Если в ходе выполнения задания практикующий специалист приходит к выводу о целесообразности снижения уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов (и, если применимо, уровня или уровней существенности для определенных типов выбросов или раскрытия информации) относительно первоначально определенного, ему, вероятно, придется пересмотреть уровень существенности для выполнения аудиторских процедур, а также характер, сроки и объем дополнительных процедур.

Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, и выявление и оценка рисков существенного искажения (см. пункты 23–26)

- A52. Практикующий специалист использует профессиональное суждение для того, чтобы определить уровень изучения, а также характер, сроки и объем процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения, которые необходимы для получения разумной или ограниченной уверенности в зависимости от обстоятельств. Основной вопрос для практикующего специалиста заключается в следующем: являются ли понимание, полученное в результате изучения, а также процедуры выявления и оценки рисков достаточными для достижения цели, поставленной в настоящем стандарте. Глубина понимания, которая требуется от практикующего специалиста, меньше, чем у руководства, управляющего организацией, а глубина понимания и характер, сроки и объем процедур выявления и оценки рисков существенного искажения меньше в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.
- A53. Изучение, выявление и оценка рисков существенного искажения являются итеративным процессом. Процедуры получения понимания организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения как таковые не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность.

Неопределенность (см. пункты 23(b)(i)c, 76(e))

- A54. Процесс количественной оценки парниковых газов в редких случаях может обеспечить 100%-ю точность в силу следующих причин:
- научная неопределенность*: которая возникает в силу неполноты научных знаний о замерах парниковых газов. Например, научные знания также не являются полными в отношении скорости изоляции парниковых газов в биологических поглотителях и значений «потенциала глобального потепления», используемых для суммирования выбросов различных газов и отражения их в эквиваленте углекислого газа. Степень влияния научной неопределенности на количественную оценку отражаемых в отчетности выбросов не контролируется организацией. Однако возможность того, что научная неопределенность может привести к необоснованным отклонениям в отраженных выбросах может быть компенсирована использованием критериев, которые предусматривают применение определенных научных допущений при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, или определенных коэффициентов, которые включают эти допущения;
 - неопределенность оценки (или замера)*: которая является следствием процессов замера и расчета, используемых для количественной оценки выбросов в рамках имеющихся научных знаний. Неопределенность оценки может быть связана с данными, на которых основывается оценка (например, она может относиться к неопределенности, присущей используемым инструментам замера), или с используемым для проведения оценки

методом, включая в соответствующих обстоятельствах модель (в некоторых случаях известные как неопределенность параметра или неопределенность модели соответственно). Степень неопределенности оценки во многих случаях может контролироваться организацией. Снижение степени неопределенности оценки может быть связано с более значительными расходами.

- A55. Тот факт, что количественная оценка выбросов организации связана с неопределенностью, не означает, что выбросы организации являются ненадлежащим предметом задания. Например, применимые критерии могут требовать расчета выбросов категории 2, связанных с электроэнергией, путем применения установленного коэффициента расчета выбросов к количеству потребленных киловатт-часов. Установленный коэффициент расчета выбросов будет основываться на допущениях и моделях, которые могут не быть оправданными во всех обстоятельствах. Однако, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.
- A56. Ситуация, описанная в пункте A55, может быть сопоставлена с количественной оценкой согласно критериям, в которых используются модели и допущения, основанные на индивидуальных обстоятельствах организации. Использование специфических для организации моделей и допущений, по всей вероятности, приведет к более точной количественной оценке, чем использование, например, средних коэффициентов расчета выбросов по отрасли; оно также с большой вероятностью добавит дополнительные риски существенного искажения, если принять во внимание то, как специфические модели и допущения были разработаны. Как указано в пункте A55, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.
- A57. Однако в некоторых случаях практикующий специалист может принять решение о том, что выполнять задание, обеспечивающее уверенность, нецелесообразно, если влияние неопределенности на информацию в отчете о выбросах парниковых газов очень велико. Это может иметь место, например, в случаях, когда значительная часть отраженных в отчете организации выбросов приходится на неорганизованные источники (см. пункт A8), мониторинг которых не осуществляется, и методы оценки не являются достаточно сложными или когда значительная часть отраженной в отчетности организации абсорбции приходится на биологические поглотители. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на принятие решений о целесообразности выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в таких обстоятельствах, то есть если выполнять задание, обеспечивающее разумную уверенность, нецелесообразно, то выполнять задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, также нецелесообразно, и наоборот.
- A58. Указание в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов на характер, причины и последствия неопределенности, влияющей на отчет организации о выбросах парниковых газов, предупреждает предполагаемых пользователей о неопределенности, связанной с количественной оценкой выбросов. Это может иметь особое значение в случаях, когда предполагаемые пользователи не определили используемые критерии. Например, отчет о выбросах парниковых газов может быть доступен для широкого круга пользователей даже в случаях, когда используемые критерии были разработаны для определенной цели регулирования.
- A59. В силу того, что неопределенность является значительной характеристикой всех отчетов о выбросах парниковых газов, пункт 76(e) требует упоминания этого факта в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, независимо от того, какая информация раскрыта (если она раскрывается) в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов.²⁰

²⁰ См. также МСЗОР 3000 (пересмотренный), пункт 69 (e).

*Организация и ее окружение***Перерывы в деятельности (см. пункт 23(b)(iii))**

A60. Перерывы могут включать такие случаи, как остановка предприятия, что может происходить неожиданно или в плановом режиме, например, в рамках графика осуществления технического обслуживания. В некоторых случаях характер деятельности может быть нерегулярным, например, когда участок используется только в пиковые периоды.

Цели и стратегии в области изменения климата (см. пункт 23(e))

A61. Рассмотрение стратегии организации в области изменения климата, если такая имеется, и связанных с этим экономических, регуляторных, физических и репутационных рисков может помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения. Например, если организация взяла на себя обязательства обеспечить нулевой баланс выбросов углерода, это может стать поводом для занижения показателя выбросов, чтобы произвести впечатление выполнения цели в заявленные сроки. В свою очередь, если организация предполагает стать участником регулируемой системы торговли квотами на выбросы в будущем, это может стать поводом для завышения показателя выбросов на текущий момент, чтобы повысить вероятность получения большей квоты на начальном этапе участия в системе.

Процедуры изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24)

A62. Несмотря на то, что в ходе изучения организации практикующий специалист должен выполнять все процедуры, указанные в пункте 24, он не обязан выполнять их все для каждого аспекта такого изучения.

Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24(b))

- A63. Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, а также для выявления и оценки рисков существенного искажения, могут выявить аспекты организации, о которых практикующему специалисту было неизвестно, и могут помочь в оценке рисков существенного искажения в качестве основы для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски. Аналитические процедуры могут включать, например, сравнение выбросов парниковых газов на разных участках с производственными показателями этих участков.
- A64. Аналитические процедуры могут помочь в выявлении необычных событий, числовых данных, коэффициентов и тенденций, свидетельствующих о наличии обстоятельств, которые могут осложнить выполнение задания. Выявленные необычные или неожиданные взаимосвязи могут помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения.
- A65. Однако, когда при проведении таких аналитических процедур используются данные, суммированные на высоком уровне (что может иметь место в ситуации с выполнением аналитических процедур для изучения организации и ее окружения и выявления и оценки рисков существенного искажения), результаты этих аналитических процедур обеспечивают только первоначальное общее представление о возможности существенных искажений. Следовательно, в таких случаях рассмотрение других доказательств, которые были получены при выявлении рисков существенного искажения, вместе с результатами таких аналитических процедур может помочь практикующему специалисту понять и оценить результаты аналитических процедур.

Наблюдение и инспектирование (см. пункт 24(c))

A66. Наблюдение предусматривает отслеживание выполнения процесса или процедуры другими лицами, например, наблюдение практикующего специалиста за калибровкой мониторингового устройства сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение предоставляет доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, но ограничено определенным промежутком времени, в который проводилось такое наблюдение, и тем, что сам факт наблюдения за действием может повлиять на выполнение процесса или процедуры.

A67. Инспектирование включает:

- (а) проверку внутренних или внешних данных или документов в бумажной или электронной форме или на других носителях, например, калибровочные записи мониторингового

устройства. Инспектирование данных и документов предоставляет доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а в случае внутренних данных и документов – в зависимости от эффективности средств контроля за их оформлением;

(b) физический осмотр, например, осмотр калибровочного устройства.

A68. Наблюдение и инспектирование могут подтверждать результаты опроса руководства и других лиц, а также могут предоставлять информацию об организации и ее окружении. Примеры таких процедур включают наблюдение или инспектирование в отношении следующего:

- деятельности организации. Наблюдение за процессами и оборудованием, включая оборудование для мониторинга, на участках может быть особенно целесообразным в случае, когда в отчет о выбросах парниковых газов включены значительные объемы выбросов категории 1;
- документов (например, планов и стратегий по снижению выбросов), данных (например, калибровочных записей и результатов тестовых лабораторий) и инструкций с описанием процедур сбора информации и внутреннего контроля;
- отчетов, подготовленных для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как внешние или внутренние отчеты в отношении систем экологического менеджмента организации;
- отчетов, подготовленных руководством (например, ежеквартальных управленческих отчетов) и лицами, отвечающими за корпоративное управление (например, протоколов заседаний совета директоров).

Получение понимания системы внутреннего контроля организации (см. пункты 250–26P)

A69. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, от практикующего специалиста не требуется изучение всех компонентов системы внутреннего контроля организации, связанных с количественной оценкой выбросов и отражением их в отчетности, как это необходимо в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, практикующий специалист не должен оценивать структуру средств внутреннего контроля и определять, были ли они внедрены. Следовательно, хотя при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, направление запроса в адрес организации в отношении ее контрольных действий и мониторинга средств контроля, имеющих отношение к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, во многих случаях может быть целесообразным, зачастую получение глубокого понимания в отношении этих компонентов системы внутреннего контроля организации не требуется.

A70. Изучение практикующим специалистом соответствующих компонентов системы внутреннего контроля может привести к сомнению относительно наличия достаточных надлежащих доказательств для того, чтобы практикующий специалист завершил выполнение задания. Например (см. также пункты A71–A72, A92–A93 и A96):

- обеспокоенность в отношении честности лиц, подготавливающих отчет о выбросах парниковых газов, может быть столь серьезной, что практикующий специалист может прийти к выводу о том, что риск представления неверных данных руководством в отчете о выбросах парниковых газов настолько высок, что выполнение задания невозможно;
- озабоченность относительно состояния и надежности данных организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным.

Контрольные действия, имеющие значение для выполнения задания (см. пункт 25P(d))

A71. Суждение практикующего специалиста в отношении того, имеют ли определенные контрольные действия значение для выполнения задания, может зависеть от уровня сложности, документирования и формализации информационной системы организации, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к отражению выбросов в отчетности. По мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем и соответствующих контрольных

действий, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать.

- A72. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем определенные контрольные действия, по всей вероятности, будут носить более элементарный характер, иметь недостаточное документальное оформление и осуществляться только в неформальном режиме. В этом случае практикующий специалист, скорее всего, не сочтет необходимым изучать определенные контрольные действия для того, чтобы оценить риски существенного искажения и разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. С другой стороны, некоторые регулируемые системы могут требовать официального документирования информационной системы и контрольных действий и утверждения их структуры регулирующим органом. Однако даже в некоторых таких случаях не все соответствующие потоки данных и связанные с ними средства контроля могут быть оформлены документально. Например, контрольные действия в отношении сбора данных у источника в результате постоянного мониторинга с большей вероятностью будут более сложными, правильно задокументированными и формализованными, чем контрольные действия в отношении последующей обработки данных и их отражения в отчетности (см. также пункты A70, A92–A93 и A96).

Прочие задания, выполняемые для организации (см. пункт 27)

- A73. Информация, полученная в результате выполнения других заданий для данной организации, может относиться, например, к аспектам контрольной среды организации.

Выполнение процедур по месту нахождения участков организации (см. пункт 31)

- A74. Осуществление наблюдения и инспектирования, а также выполнение других процедур по месту нахождения участка (часто именуемые «посещение объекта») может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Так как ожидается, что изучение практикующим специалистом организации и выявление и оценка рисков существенного искажения могут иметь более всесторонний характер в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, количество участков, на которых выполняются процедуры на местах в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, обычно превышает количество участков, посещаемых в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.
- A75. Процедуры по месту нахождения участка (или привлечение другого практикующего специалиста для выполнения таких процедур по поручению практикующего специалиста) могут проводиться в рамках планирования, при выполнении процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения или при принятии мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. Проведение процедур на значительных участках во многих случаях имеет особое значение для задания, выполняемого впервые, при рассмотрении полноты учета источников и поглотителей, относящихся к категории 1, в отчете о выбросах парниковых газов и при установлении надлежащего характера систем сбора и обработки данных организацией и ее методик оценки в контексте имеющихся физических процессов и связанной с ними неопределенности.
- A76. Как указано в пункте A74, выполнение процедур по месту нахождения участка может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Для многих заданий, обеспечивающих разумную уверенность, практикующий специалист также сочтет необходимым выполнение процедур по месту нахождения каждого значительного участка в ответ на оцененные риски существенного искажения, особенно если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1. Для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, когда организация имеет несколько значительных участков, где осуществляются выбросы категории 1, получение значимого уровня уверенности может быть невозможным без выполнения практикующим специалистом процедур на выбранных значительных участках. Если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1, и практикующий специалист определяет, что выполнение по месту нахождения участка эффективных и результативных процедур им (или другим

практикующим специалистом по его поручению) невозможно, альтернативные процедуры могут включать одно или несколько из следующих действий:

- анализ документов источника, схем потоков энергии и схем потоков материалов;
- анализ полученных от руководства участка ответов на вопросы опросника;
- изучение спутниковых изображений участка.

A77. В целях обеспечения достаточного покрытия всех выбросов, особенно в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение о целесообразности проведения процедур по месту нахождения выбранных участков, которые не являются значительными. Факторы, которые могут учитываться при принятии такого решения, включают:

- характер выбросов на разных участках. Например, практикующий специалист с большей вероятностью выберет для посещения участок, где осуществляются выбросы категории 1, чем участок, где имеются только выбросы категории 2. В последнем случае главным источником доказательств, по всей вероятности, будет проверка счетов за энергию в головном офисе;
- количество и размер участков, а также их долю в общем объеме выбросов;
- то, используются ли на участках разные процессы или процессы, предусматривающие применение разных технологий. Если это так, может быть целесообразным выполнение процедур по месту нахождения выбранных участков, использующих разные процессы или технологии;
- методы, используемые на разных участках для сбора информации о выбросах;
- опыт соответствующих сотрудников на разных участках;
- изменение выборки участков с течением времени.

Внутренний аудит (см. пункт 32)

A78. Служба внутреннего аудита организации, по всей вероятности, может быть использована в рамках выполнения задания, если характер ее обязанностей и деятельности связан с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов и практикующий специалист намерен использовать результаты работы службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков выполняемых процедур или для уменьшения их объема.

Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 33O(a)–33P(a))

A79. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов относятся к рискам, оказывающим всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов в целом. Риски такого рода необязательно представлены рисками, относящимися к определенному типу выбросов или уровню раскрытия информации. Наоборот, они представляют собой обстоятельства, которые могут повысить риски существенного искажения в более общем контексте, например, из-за действий руководства в обход системы внутреннего контроля. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут иметь особое значение при рассмотрении практикующим специалистом рисков существенного искажения, возникающих в связи с недобросовестными действиями.

A80. Риски на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут возникать, в частности, из-за недостатков контрольной среды. Например, такие недостатки, как отсутствие должной компетентности у руководства, могут оказывать всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов и потребовать ответных действий со стороны практикующего специалиста в целом. Иные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать, например, следующее:

- недостаточные, слабо контролируемые или плохо оформленные документально механизмы сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;

- недостаточная компетентность сотрудников в области сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;
- недостаточное участие руководства в количественной оценке выбросов и подготовке отчетов о выбросах парниковых газов;
- неспособность точно определить все источники выбросов парниковых газов;
- риск недобросовестных действий, например, связанных с рынками торговли выбросами;
- предоставление информации за прошедшие периоды, при подготовке которой не соблюдался принцип последовательности, например, в силу изменения организационных границ или изменения методологии замеров;
- недостоверное представление информации в отчете о выбросах парниковых газов, например, ненадлежащее выделение особенно благоприятных данных или тенденций;
- непоследовательное использование методов количественной оценки и принципов учетной политики, в том числе разных методов определения организационных границ, на разных участках;
- ошибки в переводе единиц при консолидации информации, полученной с участков;
- ненадлежащее раскрытие научной неопределенности и основных допущений в отношении оценок.

Использование заявлений (см. пункты 33O(b)–33P(b))

- A81. Заявления используются практикующим специалистом при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, и могут применяться в задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, для рассмотрения различных типов потенциальных искажений, которые могут иметь место.
- A82. Сообщая о том, что отчет о выбросах парниковых газов соответствует применимым критериям, организация прямо или косвенно делает заявления в отношении количественной оценки, представления и раскрытия информации о выбросах. Заявления подразделяются на следующие категории и могут иметь следующие формы:
- (a) заявления о количественной оценке выбросов за период, в отношении которого обеспечивается уверенность:
- (i) факт наступления события: выбросы, которые отражены в отчете, имели место и относятся к организации;
 - (ii) полнота: все выбросы, которые должны быть отражены, были отражены в отчете (см. пункты A30–A34, где рассматриваются вопросы полноты с точки зрения различных категорий);
 - (iii) точность: количественная оценка выбросов отражена надлежащим образом;
 - (iv) отнесение к соответствующему периоду: выбросы отражены в надлежащем отчетном периоде;
 - (v) классификация: выбросы отнесены к надлежащему типу;
- (b) заявления, касающиеся представления и раскрытия информации:
- (i) факт наступления события и ответственность: все раскрытые выбросы и прочие обстоятельства имели место и относятся к организации;
 - (ii) полнота: в отчет о выбросах парниковых газов включена вся информация, подлежащая раскрытию;
 - (iii) классификация и понятность: информация о выбросах надлежащим образом представлена и описана, информация раскрыта с использованием четких формулировок;

- (iv) точность и количественная оценка: в отчете о выбросах парниковых газов надлежащим образом раскрыта количественная оценка выбросов и соответствующая информация;
- (v) последовательность: принципы количественной оценки соответствуют тем, которые применялись в прошедший период, или изменения обоснованы и были должным образом применены и раскрыты; сравнительная информация, если такая включается, соответствует данным отчета за прошедший период или была надлежащим образом скорректирована.

Использование средств внутреннего контроля (см. пункт 33Р)

A83. Если оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылки включает ожидание в отношении операционной эффективности средств контроля (то есть практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур), он должен, согласно пункту 38Р, разработать и провести тесты операционной эффективности таких средств контроля.

Причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)

Недобросовестные действия (см. пункты 28, 34(a))

- A84. Искажения в отчете о выбросах парниковых газов могут возникнуть вследствие недобросовестных действий или ошибок. Различие между недобросовестным действием и ошибкой состоит в том, являлось ли соответствующее действие, которое приводит к искажению отчета о выбросах парниковых газов, умышленным или непреднамеренным.
- A85. Стимул для умышленного искажения отчета о выбросах парниковых газов может возникнуть в случае, если, например, у тех, кто непосредственно участвует в процессе составления отчета о выбросах или может на него влиять, значительная часть вознаграждения зависит от достижения чрезмерно оптимистичных целевых показателей по выбросам парниковых газов. Как указано в пункте A61, иные стимулы для занижения или завышения показателя выбросов могут быть результатом стратегии организации по борьбе с изменением климата, если такая имеется, и соответствующих экономических, регуляторных, физических или репутационных рисков.
- A86. Несмотря на то, что недобросовестные действия представляют собой широкую правовую концепцию, для целей настоящего стандарта практикующего специалиста должны интересовать недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов. Хотя практикующий специалист может подозревать о фактах недобросовестных действий или в редких случаях выявлять такие факты, он не дает правовой оценки того, действительно ли недобросовестные действия имели место.

Несоблюдение закона или нормативного акта (см. пункты 34(b), 78(c))

- A87. Настоящий стандарт разграничивает ответственность практикующего специалиста в отношении соблюдения двух разных категорий законов и нормативных актов следующим образом:
 - (a) положения того закона или нормативного акта, который, согласно общему признанию, оказывает непосредственное влияние на определение существенных количественных показателей и информации, раскрываемой в отчете о выбросах парниковых газов, и таким образом определяет отражаемые количества и раскрываемую информацию в отчете о выбросах парниковых газов организации. В соответствии с пунктом 34(b) от практикующего специалиста требуется рассмотрение вероятности существенного искажения в силу несоблюдения положений такого закона или нормативного акта при проведении процедур, предусмотренных пунктами 33О или 33Р;
 - (b) иной закон или нормативный акт, который не оказывает непосредственного влияния на определение количественных показателей и раскрываемой информации в отчете о выбросах парниковых газов, однако соблюдение которого может иметь большое значение для операционных аспектов бизнеса, способности организации продолжать свою деятельность или избежать существенных штрафов (например, соблюдение условий лицензии на осуществление деятельности или требований законодательства об охране окружающей

среды). Планирование и выполнение задания с профессиональным скептицизмом в течение всего задания, как того требует МСЗОУ 3000 (пересмотренный)²¹, имеет большое значение в контексте необходимости постоянно помнить о том, что процедуры, использованные для целей формирования вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов, могут привлечь внимание практикующего специалиста на случаи выявленного или предполагаемого несоблюдения такого закона или нормативного акта.

Иные причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)

A88. Примеры факторов, указанных в пункте 34(c)–(k):

- (a) упущение одного или нескольких источников выбросов более вероятно для источников, которые не столь очевидны и могут быть пропущены, например, неорганизованных выбросов;
- (b) значительные экономические или нормативно-правовые изменения могут включать, например, повышение целевых показателей по использованию возобновляемой энергии или значительные изменения цены на квоты в системе торговли квотами на выбросы, которые, в частности, могут привести к повышению риска неправильной классификации источников у производителя электроэнергии;
- (c) характер деятельности организации может быть сложным (например, она может охватывать многочисленные и несопоставимые участки и процессы), нерегулярным (например, пиковые нагрузки при выработке электроэнергии) или приводить к незначительной или слабой взаимосвязи между выбросами организации и уровнем другой измеряемой деятельности (например, кобальтоникелевый завод). В таких случаях возможность проведения полноценных аналитических процедур может быть значительно ограничена.

Изменения в деятельности или организационных границах (например, введение новых процессов или продажа, приобретение или аутсорсинг источников выбросов или абсорбирующих поглотителей) могут также привести к возникновению рисков существенного искажения (например, в силу неосведомленности о процедурах количественной оценки или составления отчетности). Кроме того, двойной учет источника выбросов или поглотителя может произойти в результате ненадлежащей координации действий в процессе определения источников и поглотителей в условиях сложного комплектного оборудования;

- (d) выбор ненадлежащего метода количественной оценки (например, оценка выбросов категории 1 с использованием коэффициента расчета, когда имеется более точный метод прямого замера, применение которого более целесообразно). Выбор надлежащего метода количественной оценки особенно важен в случае изменения метода. Это вызвано тем, что предполагаемым пользователям часто интересна информация о тенденциях выбросов в течение продолжительного периода времени или относительно базисного года. Некоторые критерии могут требовать изменения методов количественной оценки только в случае применения более точного метода. Другие факторы, связанные с характером методов количественной оценки, включают следующие:
 - неправильное применение метода количественной оценки, например, отсутствие калибровки счетчиков, или недостаточно частое считывание информации, или использование коэффициента расчета выбросов, который не является надлежащим в конкретных обстоятельствах. Например, коэффициент расчета выбросов может быть основан на допущении о постоянном использовании и может быть непригоден для применения после остановки производства. Например, критерии, разработанные регулятором, которые включают коэффициенты выбросов для конкретного региона, могут представлять ложную информацию, если они используются применительно к выбросам в другом регионе;
 - сложность методов количественной оценки, которые, по всей вероятности, будут связаны с более высоким риском существенного искажения, в частности развернутое или сложное математическое преобразование данных источников (например, использование сложных математических моделей), расширенное

²¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 37.

использование коэффициентов преобразования состояний (например, коэффициентов, которые преобразуют меры жидкости в меры газа) или активное использование коэффициентов перевода единиц (например, коэффициентов, которые переводят единицы измерения, принятые в Великобритании, в метрическую систему мер);

- изменения в методах количественной оценки или исходных переменных (например, если используемый метод количественной оценки основан на углеродном содержании биомассы, а состав используемой биомассы изменяется в течение периода);
- (e) значительные нестандартные выбросы или вопросы, требующие применения суждений, являются источником большего риска существенных искажений, чем обычные несложные выбросы, подлежащие систематической количественной оценке и отражению в отчетности. Нестандартные выбросы включают те, которые являются необычными по размеру или характеру и, следовательно, происходят редко (например, разовые события, такие как нарушение в работе завода или крупная утечка). Вопросы, требующие применения суждений, включают формирование субъективных оценок. Риски существенного искажения могут возрастать в силу таких обстоятельств, как:
- более активное вмешательство руководства в определение методов количественной оценки или отражения в отчетности;
 - более интенсивное использование неавтоматизированных средств в процессе сбора и обработки данных;
 - сложные расчеты или методы количественной оценки и принципы отражения в отчетности;
 - характер нестандартных выбросов, которые могут осложнять для организации внедрение эффективных средств контроля за рисками;
 - разная интерпретация методов количественной оценки и принципов отражения в отчетности оценочных значений;
 - субъективный или сложный характер необходимых суждений;
- (f) включение выбросов категории 3, когда организация не ведет учета данных источников, используемых в количественной оценке или когда обычно используемые методы количественной оценки являются неточными или ведут к значительным отклонениям отражаемых в отчетности выбросов (см. пункты A31–A34);
- (g) вопросы, которые практикующий специалист может рассмотреть при изучении способов определения организацией значимых оценок и данных, на которых они основаны, включают, например, следующее:
- понимание данных, на которых основаны оценки;
 - использованный при определении оценок метод, включая в соответствующих ситуациях модель;
 - соответствующие аспекты контрольной среды и информационной системы;
 - тот факт, привлекала ли организация эксперта;
 - допущения, лежащие в основе оценок;
 - то, происходило ли или должно было произойти изменение методов определения оценок относительно прошедшего периода, и если да, то почему;
 - то, оценивала ли организация влияние неопределенности оценки на отчет о выбросах парниковых газов, и если да, то каким образом, в том числе:
 - рассматривала ли организация альтернативные допущения или результаты, например, посредством проведения анализа чувствительности для определения влияния изменения в допущениях на оценку, и если да, то каким образом;

- как организация определяет оценку, когда анализ свидетельствует о наличии нескольких сценариев результатов;
- осуществляет ли организация мониторинг результата использования оценок в прошедшем периоде и предпринимала ли она надлежащие меры в ответ на результат этой процедуры мониторинга.

A89. Примеры других факторов, которые могут привести к рискам существенного искажения, включают:

- ошибку в количественной оценке выбросов, вызванную человеческим фактором, что может быть более вероятным в случае, если персонал не знаком с процессами осуществления выбросов или записью данных или недостаточно обучен;
- чрезмерное доверие к плохо структурированной информационной системе, которая может иметь мало эффективных средств контроля, например, использование электронных таблиц без должных средств контроля;
- внесение корректировок вручную в запись об уровне деятельности, которая в остальном выполняется в автоматизированном режиме, например, ввод записей вручную может потребоваться в случае перегрузки расходомера факельной линии;
- значимые внешние события, такие как повышенное внимание общественности к определенному участку.

Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения и дополнительные процедуры

Задания, обеспечивающие разумную и ограниченную уверенность (см. пункты 8, 35–41P, 42O–43P, 46)

A90. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и срокам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Основные различия между общими мерами, принимаемыми практикующим специалистом в ответ на оцененные риски существенного искажения, и дополнительными процедурами в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, заключаются в следующем:

- (а) в зависимости от обстоятельств задания, то, насколько уделяется внимание характеру процедур как источнику получения доказательств будет, вероятнее всего, различаться. Например:
- практикующий специалист может счесть надлежащим в конкретных обстоятельствах определенного задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, придавать большее значение опросу персонала организации и аналитическим процедурам и относительно меньшее значение, если это требуется, тестам средств контроля и получению доказательств из внешних источников, чем может быть в случае выполнения задания, обеспечивающего разумную уверенность;
 - если организация использует непрерывно работающее измерительное оборудование для количественной оценки потоков выбросов, практикующий специалист может принять решение в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, о необходимости мер в ответ на оцененный риск существенного искажения в форме направления запроса о периодичности калибровки оборудования. В аналогичных обстоятельствах при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение провести проверку записей организации о калибровке оборудования или провести независимое тестирование его калибровки;
 - если организация сжигает уголь, практикующий специалист может принять решение при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, провести независимый анализ характеристик угля, но в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, он может принять решение о том,

что проверка записей с результатами лабораторных тестов организации является надлежащей мерой в ответ на оцененный риск существенного искажения;

- (b) объем дополнительных процедур: объем дополнительных процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, что может включать в себя следующее:
- уменьшение количества проверяемых позиций, например, объема выборки для детальных тестов;
 - выполнение меньшего количества процедур (например, выполнение только аналитических процедур в ситуации, когда в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, будут проводиться аналитические процедуры и детальные тесты);
 - выполнение процедур по месту нахождения меньшего количества участков;
- (c) в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, аналитические процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включают формирование ожиданий в отношении количества или соотношений, которые являются достаточно точными, чтобы выявить существенные искажения. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, аналитические процедуры могут быть разработаны с целью подтверждения ожиданий в отношении направленности тенденций, зависимостей и соотношений, а не для выявления искажений с уровнем точности, ожидаемым при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.²²

Кроме того, при выявлении значительных колебаний, зависимостей или различий надлежащие доказательства в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, могут быть зачастую получены путем направления запросов в адрес организации и рассмотрения полученных ответов в свете известных обстоятельств задания без получения дополнительных доказательств, как предусмотрено пунктом 43P(a) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Более того, при проведении аналитических процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может, например:

- использовать данные, которые суммируются на более высоком уровне, например, данные на региональном уровне, а не на уровне участка или данные за месяц, а не за неделю;
- использовать данные, в отношении которых не проводились отдельные процедуры тестирования их надежности в том же объеме, что и при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения (см. пункт 35)

A91. Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать:

- акцентирование внимания сотрудников, принимающих участие в выполнении задания, обеспечивающем уверенность, на необходимости сохранять профессиональный скептицизм;
- привлечение более опытного персонала или сотрудников, имеющих специальные знания и навыки, или использование экспертов;
- обеспечение более строгого надзора;
- включение дополнительных элементов непредсказуемости в список выбранных дополнительных процедур, которые необходимо провести;

²² Это может иметь место не всегда: например, в некоторых ситуациях практикующий специалист может сформировать точное ожидание на основе фиксированных физических или химических зависимостей даже при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

- внесение общих изменений в характер, сроки или объем процедур, например: выполнение процедур на конец периода, а не на промежуточную дату или изменение характера процедур с целью получения более убедительных доказательств.

A92. Оценка рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов, а следовательно, общие ответные меры практикующего специалиста зависят от его понимания контрольной среды. Эффективная контрольная среда может дать возможность практикующему специалисту больше доверять системе внутреннего контроля и надежности доказательств, полученных внутри организации, и, таким образом, позволить ему, например, проводить некоторые процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода. Недостатки контрольной среды, однако, оказывают противоположное влияние. Например, практикующий специалист может предпринять ответные действия в случае неэффективной контрольной среды в форме:

- выполнения большего числа процедур на конец периода, чем на промежуточную дату;
- получения большего числа доказательств в результате проведения процедур, не являющихся тестами средств контроля;
- увеличения размеров выборки и объема процедур, например, количества участков, где выполняются процедуры.

A93. Следовательно, упомянутые обстоятельства оказывают значительное влияние на общий подход практикующего специалиста, например, придание относительно большего значения тестам средств контроля, а не другим процедурам (см. также пункты A70–A72 и A96).

Примеры дополнительных процедур (см. пункты 370–37Р, 40Р)

A94. Дополнительные процедуры могут включать, например, следующее:

- тестирование операционной эффективности средств контроля за сбором и учетом данных о деятельности, таких как киловатт-часы приобретенной электроэнергии;
- проверка коэффициентов расчета выбросов на их соответствие надлежащим источникам (например, публикациям правительства) и рассмотрение того, насколько они применимы в конкретных обстоятельствах;
- анализ соглашений о совместном предприятии и других контрактов, имеющих отношение к определению организационных границ;
- проведение сверки данных учета, например, со счетчиками пробега, установленными на автотранспорте, принадлежащем организации;
- выполнение пересчета (например, расчетов баланса массы и баланса энергии) и проведение сверки выявленных разниц;
- снятие данных с оборудования постоянного мониторинга;
- наблюдение за проведением физических замеров или их повторное проведение, например, замеров уровня нефтяного резервуара;
- анализ правильности и надлежащего характера уникальных методов замера или количественной оценки, особенно сложных методов, которые могут включать, например, рециркуляционные линии или цепи обратной связи;
- отбор проб и независимый анализ характеристик материалов, таких как уголь, или наблюдение за применением организацией метода отбора проб и проверка записей результатов лабораторных тестов;
- проверка точности расчетов и применимости используемых методов расчета (например, перевод и суммирование исходных замеров);
- проверка данных учета на их соответствие первичным документам, таким как производственные данные и данные об использовании топлива, а также счета на закупку энергии.

Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения (см. пункты 37O(a)–37P(a))

A95. Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения, включают следующее:

- присущие инструментам замера ограничения их возможностей и периодичности их калибровки;
- количество, характер и территориальное распределение участков, где производится сбор данных, и характеристики прав собственности на них;
- количество и характер разных газов и источников выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов;
- то, являются ли процессы, с которыми связаны выбросы, непрерывными или периодическими, а также риск нарушения таких процессов;
- сложность методов оценки деятельности и расчета выбросов; например, некоторые процессы требуют уникальных методов замера и расчета;
- риск невыявления неорганизованных выбросов;
- соответствие количества выбросов имеющимся исходным данным;
- наличие персонала, осуществляющего сбор данных, обученного использованию соответствующих методов, и текучесть такого персонала;
- характер и уровень автоматизации получения и обработки данных;
- политика и процедуры контроля качества, применяемые в тестовых лабораториях, как внутренних, так и внешних;
- сложность критериев и политики в области количественной оценки и составления отчетности, включая определение организационных границ.

Операционная эффективность средств контроля (см. пункты 37P(a)(ii), 38P(a))

A96. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем практикующий специалист может определить незначительное число контрольных действий или же документальное оформление их наличия или использования организацией может быть ограниченным. В таких случаях более эффективным может быть выполнение практикующим специалистом дополнительных процедур, которые в основном не связаны с тестированием средств контроля. Однако в некоторых редких случаях отсутствие контрольных действий или иных компонентов системы контроля может привести к невозможности получения достаточных надлежащих доказательств (см. также пункты A70–A72 и A92–A93).

Убедительность доказательств (см. пункты 37O(b)–37P(b))

A97. Для получения более убедительных доказательств за счет более строгой оценки рисков существенного искажения практикующий специалист может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более надлежащими или надежными, например, путем получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников.

Риски, в отношении которых необходимо проведение тестов средств контроля для получения достаточных надлежащих доказательств (см. пункт 38P(b))

A98. Количественная оценка выбросов может включать процессы с высоким уровнем автоматизации и незначительным или нулевым ручным вмешательством, например, когда соответствующая информация учитывается, обрабатывается или отражается в отчетности только в электронной форме, в частности в системе постоянного мониторинга, или когда обработка данных о деятельности интегрирована в систему операционной или финансовой отчетности, основанную на информационных технологиях. В таких случаях:

- доказательства могут быть в наличии только в электронной форме, а их достаточность и надлежащий характер зависят от эффективности средств контроля над точностью и полнотой данных;

- вероятность случаев ненадлежащего инициирования или изменения информации, которые остаются невыявленными, может быть выше, если соответствующие средства контроля не функционируют эффективно.

Процедуры подтверждения (см. пункт 41Р)

A99. Процедуры внешнего подтверждения могут обеспечивать надлежащие доказательства в отношении такой информации, как:

- данные о деятельности, собранные третьей стороной, например, сведения об авиаперелетах сотрудников, предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; поступление электроэнергии на участок, замеренное поставщиком; километраж пробега принадлежащего организации автотранспорта, учитываемый внешним управляющим автопарка;
- отраслевые контрольные показатели, используемые для определения коэффициентов расчета выбросов;
- условия договоров, контрактов или сделок между организацией и другими сторонами или информация о том, включают ли другие стороны определенные выбросы в свой отчет о выбросах парниковых газов, при рассмотрении организационной границы;
- результаты лабораторного анализа проб (например, тепловой коэффициент проб исходных материалов).

Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения (см. пункты 42О–42Р)

A100. Во многих случаях постоянный характер физических или химических зависимостей между определенными выбросами и другими измеримыми процессами позволяет разработать эффективные аналитические процедуры (например, зависимость между потреблением топлива и выбросами углекислого газа и оксида азота).

A101. Аналогично обоснованно предсказуемая зависимость может существовать между выбросами и финансовой или операционной информацией (например, зависимость между выбросами категории 2 вследствие потребления электроэнергии и остатком в основном регистре по закупкам электроэнергии или режимом работы). Другие аналитические процедуры могут включать сравнение информации о выбросах организации с внешними данными, например, средними показателями по отрасли, или анализ тенденций в течение периода с целью выявления аномалий для дальнейшего исследования, а также тенденций на протяжении ряда периодов для определения их соответствия другим обстоятельствам, таким как приобретение или выбытие участков.

A102. Аналитические процедуры могут быть особенно эффективными в случае, когда имеются в наличии детализированные данные или когда практикующий специалист имеет основания считать используемые данные надежными, например, когда они получены из источника, находящегося под должным контролем. В некоторых случаях сбор используемых данных может осуществляться информационной системой для подготовки финансовой отчетности или данные могут вводиться в другую информационную систему параллельно вводу соответствующих финансовых показателей с применением некоторых общих средств контроля за вводимой информацией. Например, ввод данных о количестве приобретенного топлива, отраженного в счетах поставщиков, может осуществляться при тех же условиях, что и ввод соответствующих счетов в систему учета кредиторской задолженности. В некоторых случаях используемые данные могут составлять неотъемлемую часть процесса принятия операционных решений и, следовательно, должны быть объектом повышенного внимания со стороны операционного персонала или в отношении них должны выполняться отдельные процедуры внешнего аудита (например, в рамках соглашения о совместном предприятии или надзора со стороны регулирующего органа).

Процедуры, выполняемые в отношении оценок (см. пункты 44О–45Р)

A103. В некоторых случаях практикующему специалисту может быть целесообразно оценить то, как организация рассматривала альтернативные допущения или результаты и почему она отказалась от них.

A104. В случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующему специалисту может быть целесообразно выполнить одну или несколько процедур, указанных в пункте 45Р.

Выборка (см. пункт 46)

A105. Выборка включает:

- (a) определение объема выборки, достаточного для снижения связанного с выборкой риска до допустимо низкого уровня. Так как в рамках заданий, обеспечивающих уверенность, допустимый уровень риска ниже для задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, следовательно, и уровень риска выборки, являющийся допустимым в случае детальных тестов, также может быть ниже. Таким образом, при использовании выборки для детальных тестов в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, объем выборки может быть больше, чем в аналогичных обстоятельствах в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность;
- (b) отбор позиций для выборки таким образом, чтобы имелась возможность выбора каждого элемента в генеральной совокупности, и выполнение процедур в соответствии с поставленной целью в отношении каждой выбранной позиции. Если практикующий специалист не может применять разработанные процедуры или применимые альтернативные процедуры к выбранной позиции, эта позиция рассматривается как отклонение от установленной процедуры контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение – в случае детальных тестов;
- (c) исследование характера и причины выявленных отклонений или искажений и оценка их возможного влияния на цель процедуры и на другие аспекты задания;
- (d) оценку:
 - (i) результатов выборки, в том числе для детальных тестов, с проецированием выявленных в выборке искажений на генеральную совокупность;
 - (ii) того, обеспечило ли использование выборки надлежащее обоснование для выводов о тестируемой генеральной совокупности.

Недобросовестные действия, а также закон и нормативный акт (см. пункт 47)

A106. В рамках ответных действий, предпринимаемых в случае выявления в ходе выполнения задания фактических или предполагаемых недобросовестных действий, практикующему специалисту может быть целесообразно, например:

- обсудить вопрос с организацией;
- предложить организации провести консультации с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например, с консультантом организации по юридическим вопросам или регулирующим органом;
- рассмотреть последствия вопроса с точки зрения других аспектов задания, включая оценку рисков практикующим специалистом и надежность письменных заявлений организации;
- получить юридическую консультацию относительно последствий различных планов действий;
- проинформировать третьи стороны (например, регулирующий орган);
- отказаться от предоставления заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказаться от задания.

A107. Действия, указанные в пункте A106, могут быть целесообразными при принятии мер в ответ на фактическое или предполагаемое несоблюдение закона или нормативного акта, выявленное в ходе выполнения задания. Кроме того, может быть целесообразно изложить данный вопрос в разделе «Прочие сведения» заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность,

в соответствии с пунктом 77 настоящего стандарта, за исключением случаев, когда практикующий специалист:

- (a) приходит к выводу о том, что несоблюдение законов и нормативных актов оказывает существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов и что такое несоблюдение не было надлежащим образом отражено в отчете о выбросах парниковых газов, или
- (b) не может из-за препятствий, создаваемых организацией, получить достаточные надлежащие доказательства для оценки факта или вероятности несоблюдения законов и нормативных актов, которое может оказывать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов, и в таком случае применяется пункт 66 МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

Процедуры в отношении процесса суммирования показателей в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты 48O–48P)

A108. Как указано в пункте A71, по мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать. В случае несовершенных информационных систем процесс суммирования может носить очень неформальный характер. При использовании более сложных систем процесс суммирования может быть в большей степени систематизированным и документально оформленным. Характер, а также объем процедур, выполняемых практикующим специалистом в отношении корректировок, и метод приведения в соответствие или сверки показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими учетными записями зависят от характера и сложности количественной оценки и процесса составления отчетности организации, а также от соответствующих рисков существенного искажения.

Дополнительные процедуры (см. пункты 49O–49P)

A109. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой итеративный процесс, и практикующий специалист может выявить информацию, которая будет значительно отличаться от той, на основании которой были определены запланированные процедуры. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к необходимости выполнения практикующим специалистом дополнительных процедур. Такие процедуры могут включать запрос на проведение организацией проверки обстоятельства или обстоятельств, выявленных практикующим специалистом, и внесение корректировок в отчет о выбросах парниковых газов, если это необходимо.

Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. пункты 49O, 49O(b))

A110. Практикующему специалисту может стать известно об обстоятельстве или обстоятельствах, которые являются основанием для того, чтобы он полагал, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения. Например, при посещении объектов практикующий специалист может выявить потенциальный источник выбросов, который, как представляется, не включен в отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях практикующий специалист направляет дополнительные запросы о том, был ли включен потенциальный источник в отчет о выбросах парниковых газов. Объем дополнительных процедур, выполненных в соответствии с пунктом 49O, является предметом профессионального суждения. Чем больше вероятность существенного искажения, тем более убедительными должны быть получаемые практикующим специалистом доказательства.

A111. Если в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист выявит обстоятельство или обстоятельства, которые являются основанием для того, чтобы он счел, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист должен в соответствии с пунктом 49O разработать и выполнить дополнительные процедуры. Однако, если при этом практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или чтобы установить, что это приведет к

существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, в этом случае имеет место ограничение по объему работ.

Накопление выявленных искажений (см. пункт 50)

A112. Практикующий специалист может установить количественный показатель, ниже которого искажения будут носить явно незначительный характер и не подлежат накоплению, так как практикующий специалист ожидает, что накопление таких показателей определенно не будет оказывать существенного влияния на отчет о выбросах парниковых газов. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Вопросы, которые являются явно незначительными, имеют совершенно другой (меньший) порядок величин, чем уровень существенности, определенный в соответствии с настоящим стандартом. Такие вопросы являются однозначно несущественными вне зависимости от того, рассматриваются они в отдельности или в совокупности, и от того, по какому критерию они анализируются: размеру, характеру или обстоятельствам. При наличии неопределенности относительно того, является ли одна или несколько позиций явно незначительными, вопрос считается не относящимся к категории явно незначительных.

Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом

Информирование другого практикующего специалиста (см. пункт 57(a))

A113. Соответствующие вопросы, которые рабочая группа может довести до сведения другого практикующего специалиста в связи с выполняемой работой, ее использованием, а также формой и содержанием информационного взаимодействия между другим практикующим специалистом и рабочей группой, могут включать:

- требование о том, чтобы другой практикующий специалист, который знает, в каком контексте рабочая группа будет использовать результаты работы другого практикующего специалиста, подтвердил, что будет сотрудничать с рабочей группой;
- существенность для выполнения аудиторских процедур в отношении работы, проделанной другим практикующим специалистом, которая может быть ниже существенности для выполнения аудиторских процедур в отношении отчета о выбросах парниковых газов (и в соответствующих обстоятельствах уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации), а также пороговое значение, выше которого искажения не могут считаться явно незначительными для отчета о выбросах парниковых газов;
- выявленные риски существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов, которые применимы к работе другого практикующего специалиста, и поручение другому практикующему специалисту своевременно предоставлять информацию о прочих рисках, выявленных в ходе выполнения задания, которые могут быть существенными для отчета о выбросах парниковых газов, и о мерах, принятых другим практикующим специалистом в ответ на такие риски.

Информация, предоставляемая другим практикующим специалистом (см. пункт 57(a))

A114. Соответствующие вопросы, по которым рабочая группа может запросить информацию у другого практикующего специалиста, включают следующее:

- соблюдал ли другой практикующий специалист все этические требования, применимые к заданию, выполняемому для группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;
- выполнял ли другой практикующий специалист требования команды аудитора группы;
- данные о случаях несоблюдения закона или нормативного акта, которые могут привести к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов;
- перечень неисправленных искажений, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания, которые не являются явно незначительными;
- признаки, указывающие на возможность предвзятости при подготовке соответствующей информации;

- описание значительных недостатков системы внутреннего контроля, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания;
- прочие значимые вопросы, о которых другой практикующий специалист сообщил или намерен сообщить организации, включая фактические или предполагаемые недобросовестные действия;
- любые другие вопросы, которые могут относиться к отчету о выбросах парниковых газов или к которым другой практикующий специалист сочтет целесообразным привлечь внимание рабочей группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменных заявлениях, которые другой практикующий специалист запросил у организации;
- общие результаты работы другого практикующего специалиста, его выводы или мнение.

Доказательства (см. пункт 57(b))

A115. Соответствующие аспекты, которые необходимо учитывать при получении доказательств в отношении работы другого практикующего специалиста, могут включать следующее:

- обсуждение с другим практикующим специалистом хозяйственной деятельности, которая относится к работе, выполняемой им, и которая является значительной для отчета о выбросах парниковых газов;
- обсуждение с другим практикующим специалистом вопроса подверженности соответствующей информации существенным искажениям;
- анализ документации другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков существенного искажения, мер, принятых в ответ на эти риски, и выводов. Такая документация может быть составлена в форме меморандума, содержащего вывод другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков.

Письменные заявления (см. пункт 58)

A116. Помимо письменных заявлений, которые требуется предоставить в соответствии с пунктом 58, практикующий специалист может счесть необходимым запросить другие письменные заявления. Обычно практикующий специалист запрашивает письменные заявления у лица или лиц, входящих в состав высшего руководства, или у лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако, поскольку руководящие и управляющие структуры могут различаться в разных странах и в разных организациях в результате влияния разных культурных и правовых систем, а также размеров и особенностей владения, в настоящем стандарте невозможно указать для всех заданий надлежащее лицо или лиц, у которых следует запрашивать письменные заявления. Например, организация может представлять собой участок, который не является самостоятельным отдельным юридическим лицом. В таких случаях определение соответствующего руководящего персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление, которым направляется запрос о предоставлении письменных заявлений, может потребовать применения профессионального суждения.

События после отчетной даты (см. пункт 61)

A117. События после отчетной даты могут включать, например, публикацию пересмотренных коэффициентов расчета выбросов таким органом, как государственное ведомство, изменения в применимых законах или нормативных актах, повышение уровня научных знаний, значительные структурные изменения в организации, появление более точных методов количественной оценки или выявление значительной ошибки.

Сравнительная информация (см. пункты 62–63, 76(c))

A118. В законах, нормативных актах или условиях выполнения задания могут быть указаны требования в отношении представления и отражения сравнительной информации в отчете о выбросах парниковых газов и обеспечения уверенности. Основное различие между финансовой отчетностью и отчетом о выбросах парниковых газов состоит в том, что числовые показатели, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов, представляют собой оценку выбросов за отдельный период и не основываются на совокупных показателях за продолжительный отрезок времени. В результате представленная сравнительная информация не влияет на данные за

текущий год, если только выбросы не отражены в неправильном периоде, вследствие чего показатели могут быть представлены исходя из некорректного начала периода оценки.

A119. Если отчет о выбросах парниковых газов включает ссылки на сокращение выбросов в процентном выражении или аналогичное сравнение с прошедшим периодом, важно, чтобы практикующий специалист рассмотрел вопрос о том, носит ли такое сравнение надлежащий характер. Сравнение может являться ненадлежащим в силу:

- (a) значительных изменений в деятельности относительно прошедшего периода;
- (b) значительных изменений в коэффициентах перевода;
- (c) несоответствия источников или методов оценки.

A120. Когда сравнительная информация представлена вместе с данными о текущих выбросах, но вывод практикующего специалиста не распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, важно, чтобы статус такой информации был четко указан в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Корректировки (см. пункт 62(a))

A121. Объемы парниковых газов, отраженные в отчете за прошедший период, могут потребовать корректировки в соответствии с законом, нормативным актом или применимыми критериями вследствие, например, повышения уровня научных знаний, значительных структурных изменений в организации, появления более точных методов количественной оценки или выявления значительной ошибки.

Выполнение процедур в отношении сравнительной информации (см. пункт 63(a))

A122. Если в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, которое предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, практикующий специалист узнает о возможности существенного искажения представленной сравнительной информации, выполняемые процедуры должны соответствовать требованиям пункта 490. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, выполняемые процедуры должны быть достаточными для формирования мнения в отношении сравнительной информации.

A123. Если задание не предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, требование о выполнении процедур при обстоятельствах, указанных в пункте 63(a), связано с выполнением этических обязательств практикующего специалиста не иметь дела с информацией, которая, как ему известно, является ложной по существу или вводит в заблуждение.

Прочая информация (см. пункт 64)

A124. Отчет о выбросах парниковых газов может быть опубликован вместе с прочей информацией, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста; например, отчет о выбросах парниковых газов может быть включен в годовой отчет организации или в отчет об устойчивом развитии или входить в состав другой информации, связанной с изменением климата, такой как:

- стратегический анализ, включая отчет о влиянии изменения климата на стратегические цели организации;
- объяснение и количественная оценка текущих и ожидаемых значительных рисков и возможностей, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о действиях, предпринимаемых организацией, включая долгосрочный и краткосрочный планы в отношении рисков, возможностей и последствий, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о будущих перспективах, включая тенденции и факторы, относящиеся к изменению климата, которые, по всей вероятности, повлияют на стратегию организации или на запланированные сроки реализации данной стратегии;
- описание процессов корпоративного управления и ресурсов организации, выделенных для целей выявления вопросов, связанных с изменением климата, а также управления этими вопросами и контроля над ними.

- A125. В некоторых случаях организация может публиковать информацию о выбросах, рассчитанных с помощью методов, отличных от тех, которые использовались при подготовке отчета о выбросах парниковых газов; например, прочая информация может быть подготовлена на эквивалентной основе, когда выбросы пересчитываются для исключения эффекта разовых событий, таких как ввод в эксплуатацию нового завода или закрытие участка. Практикующий специалист может потребовать исключения такой информации, если методы, использованные для ее подготовки, не соответствуют критериям, применявшимся при составлении отчета о выбросах парниковых газов. Практикующий специалист может также потребовать исключения любой текстовой информации, которая не соответствует количественным данным, включенным в отчет о выбросах парниковых газов, или не может быть обоснована (например, спекулятивные прогнозы или заявления о будущих действиях).
- A126. Дальнейшие действия, которые могут быть необходимыми в случаях, когда прочая информация может подрывать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность, включают, например, следующее:
- направление запроса о проведении организацией консультаций с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например, консультантом организации по юридическим вопросам;
 - получение юридической консультации относительно последствий различных планов действий;
 - информирование третьих сторон, например, регулирующего органа;
 - отказ от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - отказ от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом;
 - изложение данного вопроса в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Документация

Документальное оформление выполненных процедур и полученных доказательств (см. пункты 15, 65–66)

- A127. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующему специалисту необходимо своевременно подготовить документацию по заданию, подтверждающую и обосновывающую информацию, содержащуюся в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.²³ Ниже приводятся примеры вопросов, которые может быть целесообразно включить в документацию по заданию:
- недобросовестные действия: риски существенного искажения и характер, сроки и объем процедур, выполняемых в отношении недобросовестных действий, а также информация о недобросовестных действиях, направленная организации, регулирующим органам и другим лицам;
 - законы и нормативные акты: выявленные или предполагаемые случаи несоблюдения законов и нормативных актов и результаты обсуждения с организацией и прочими сторонними по отношению к организации лицами;
 - планирование: общая стратегия и план выполнения задания, а также значительные изменения, внесенные в рамках задания, с указанием причин таких изменений;
 - существенность: при ее определении рассматриваются такие числовые данные и факторы, как уровень существенности для отчета о выбросах парниковых газов, уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации (если применимо), уровень существенности для выполнения аудиторских процедур и все случаи пересмотра уровня существенности в ходе выполнения задания;
 - риски существенного искажения: обсуждение, необходимое в соответствии с пунктом 29, и принятые значимые решения, основные факторы, лежащие в основе понимания каждого

²³ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 42.

аспекта организации и ее окружения, как указано в пункте 23, и риски существенного искажения, для которых, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, требовались дополнительные процедуры;

- дополнительные процедуры: характер, сроки и объем выполненных дополнительных процедур, связь этих дополнительных процедур с рисками существенного искажения и результаты процедур;
- оценка искажений: значения, ниже которых искажения считаются явно незначительными, искажения, накопленные в процессе выполнения задания, и информация о том, были ли они исправлены, а также вывод практикующего специалиста о том, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности, и обоснование такого вывода.

Вопросы, возникающие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 68)

A128. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны практикующему специалисту после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они были известны на эту дату, могли бы привести к корректировке отчета о выбросах парниковых газов или к модификации вывода практикующего специалиста, содержащегося в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, например, выявление значительной неисправленной ошибки. Изменения, внесенные в результате этого в документацию по заданию, проверяются в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации специалиста, регламентирующими ее обязанности по проведению проверки согласно требованиям МСКК 1, при этом окончательную ответственность за внесенные изменения несет руководитель задания.²⁴

Окончательное формирование файла по заданию (см. пункт 69)

A129. В соответствии с МСКК 1 или другими профессиональными требованиями, положениями законодательства, если они содержат не менее строгие требования, чем МСКК 1, аудиторские организации должны устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторских файлов.²⁵ Как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательного аудиторского файла составляет не более 60 дней с даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.²⁶

Проверка качества выполнения задания (см. пункт 71)

A130. Прочие вопросы, которые могут рассматриваться в рамках проверки качества выполнения задания, включают следующее:

- оценку рабочей группой независимости аудиторской организации применительно к заданию;
- проведение надлежащих консультаций по вопросам, вызывающим расхождение мнений, или иным сложным или спорным вопросам и выводы на основании этих консультаций;
- отражение документацией по заданию, выбранной для проверки, работы, выполненной в отношении значимых суждений, и подтверждение ею сделанных выводов.

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

Описание применимых критериев (см. пункты 74(d), 76(g)(iv))

A131. Подготовка организацией отчета о выбросах парниковых газов требует включения надлежащего описания применимых критериев в пояснительные примечания к отчету о выбросах парниковых газов. Это описание информирует предполагаемых пользователей о концепции, на основании которой подготовлен отчет о выбросах парниковых газов, и имеет особое значение в случаях,

²⁴ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункты 32–33.

²⁵ МСКК 1, пункт 45.

²⁶ МСКК 1, пункт A54.

когда существуют значительные различия между разными критериями в отношении отражения определенных вопросов в отчете о выбросах парниковых газов, например: какие вычеты по выбросам включены, если таковые имеются; как производилась их количественная оценка и что они собой представляют; основание для выбора выбросов категории 3 для включения в отчет и как производилась их количественная оценка.

- A132. Указание на то, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен в соответствии с определенными критериями, является надлежащим только в том случае, если отчет о выбросах парниковых газов соответствует всем требованиям этих критериев, действующим в том периоде, который охватывает отчет о выбросах парниковых газов.
- A133. Описание применимых критериев, содержащее неопределенные оценочные или ограничивающие формулировки (например, «отчет о выбросах парниковых газов в основном соответствует требованиям XYZ»), не является надлежащим, поскольку оно может ввести в заблуждение пользователей отчета о выбросах парниковых газов.

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт 76)

- A134. В Приложении 2 содержатся примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов, включающих элементы, указанные в пункте 76.

Информация, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста (см. пункт 76(c))

- A135. Во избежание недопонимания и необоснованного доверия к информации, в отношении которой не обеспечена уверенность, в случаях, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит такие сведения, как сравнительные показатели, на которые не распространяется вывод практикующего специалиста, данная информация обычно определяется в качестве таковой в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность.

Вычеты по выбросам (см. пункт 76(f))

- A136. Формулировка заявления, включаемого в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в случае, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит информацию о вычетах по выбросам, может значительно варьироваться в зависимости от обстоятельств.
- A137. Степень доступности значимой и надежной информации о компенсационных квотах и других вычетах по выбросам существенно различается, а следовательно, доказательства, имеющиеся у практикующего специалиста для подтверждения заявленных организациями вычетов по выбросам, также будут различными.
- A138. В силу различного характера вычетов по выбросам и зачастую ограниченного числа и характера процедур, которые практикующий специалист может применить к вычетам по выбросам, настоящий стандарт требует, чтобы в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, были указаны те вычеты по выбросам (если они имеются), на которые распространяется вывод практикующего специалиста, и было представлено заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении этих вычетов.
- A139. Заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении вычетов по выбросам может быть сформулировано следующим образом в случаях, когда вычеты по выбросам представляют собой компенсационные квоты: «Отчет о выбросах парниковых газов включает вычет из выбросов ABC за год в размере ууу тонн CO₂-ев связи с компенсационными квотами. Мы провели процедуры для выявления того, были ли данные компенсационные квоты приобретены в течение года и является ли их описание в отчете о выбросах парниковых газов обоснованным кратким обзором соответствующих контрактов и связанных с ними документов. Однако мы не проводили процедур в отношении внешних поставщиков таких компенсационных квот и не выражаем вывода относительно того, привели или приведут ли такие компенсационные квоты к сокращению выбросов на ууу тонн CO₂-е.»

Использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 76(g)(iii))

- A140. Кроме указания адресата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист может счесть целесообразным включить в текст заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, формулировку с указанием его цели или предполагаемых пользователей, для которых были подготовлены заключение или отчет. Например, в случае опубликования отчета о выбросах парниковых газов может быть целесообразно включить в пояснительные примечания к нему и в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, заявление о том, что заключение или отчет предназначены для пользователей, которые обладают достаточными знаниями о деятельности, связанной с парниковыми газами, изучили информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с надлежащей тщательностью и понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в рамках соответствующих уровней существенности.
- A141. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным включить формулировку, которая, в частности, ограничивает распространение заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом предполагаемых пользователей и не допускает его использование иными лицами или в других целях.

Краткий обзор процедур практикующего специалиста (см. пункт 76(h)(ii))

- A142. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, заключение по такому заданию обычно содержит стандартные формулировки и только краткое описание выполненных процедур. Это связано с тем, что в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, описание конкретных выполненных процедур при любом уровне детализации не поможет пользователям понять, что во всех случаях, когда предоставляется немодифицированное заключение, были получены достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы практикующий специалист мог выразить свое мнение.
- A143. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, указание характера, сроков и объема выполненных процедур важно для предполагаемых пользователей, чтобы они понимали суть вывода, выраженного в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность. Следовательно, описание процедур практикующего специалиста, выполненных в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, обычно является более детальным, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, может быть целесообразно включить описание процедур, которые не были выполнены и которые обычно выполняются в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Однако полное описание всех таких процедур может быть невозможно, так как уровень понимания и оценки рисков существенного искажения, требующийся от практикующего специалиста, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Факторы, учитываемые при принятии такого решения и определении уровня детализации, включают следующее:

- особые обстоятельства организации (например, отличие характера деятельности организации от того, что считается типичным для отрасли);
- особые обстоятельства выполнения задания, влияющие на характер и объем выполненных процедур;
- ожидания предполагаемых пользователей в отношении уровня детализации отчета, основанные на рыночной практике или на применимых законе или нормативном акте.

- A144. При описании выполненных процедур в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, важно, чтобы информация о них была изложена объективно и не обобщалась до такой степени, чтобы стать неоднозначной, а также чтобы она не содержала излишних подробностей или преувеличений и не давала основания полагать, что была получена разумная уверенность. Важно также, чтобы описание процедур не создавало впечатления того, что выполнялось задание по проведению согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 76(k))

- A145. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени его аудиторской организации, либо лично от имени специалиста, либо представлена обеими подписями в зависимости от

требований конкретной страны. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых странах от него может требоваться указание в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, его профессиональной аттестации или факта признания практикующего специалиста или его аудиторской организации (в зависимости от обстоятельств) соответствующим лицензирующим органом этой страны.

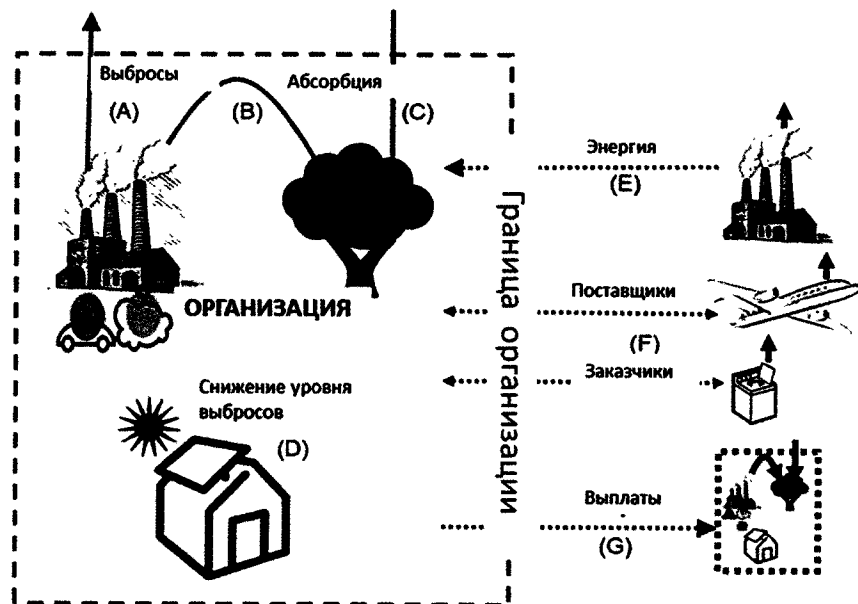
Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» (см. пункт 77)

- A146. Частое использование разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» приводит к снижению эффективности предоставления специалистом информации по таким вопросам.
- A147. Включение раздела «Важные обстоятельства» может быть целесообразно в случаях, когда, например, используются различные критерии или когда критерии были пересмотрены, обновлены или интерпретированы по-иному, чем в прошедшие периоды, и это оказало значительное влияние на информацию о выбросах в отчете, или когда сбой в работе системы в течение части периода, за который предоставляется отчет, означает, что для оценки выбросов в этот промежуток времени использовалась экстраполяция данных, о чем имеется указание в отчете о выбросах парниковых газов.
- A148. Включение раздела «Прочие сведения» может быть целесообразным в случаях, когда, например, объем работ по заданию значительно изменился по сравнению с прошедшим периодом и это не было указано в отчете о выбросах парниковых газов.
- A149. Содержание раздела «Важные обстоятельства» включает четкое указание на то, к какому вопросу привлекается внимание и где в отчете о выбросах парниковых газов раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В разделе также указывается, что вопрос, к которому привлекается внимание, не ведет к модификации вывода практикующего специалиста (см. также пункт A125).
- A150. В содержании раздела «Прочие сведения» четко указывается, что представление и раскрытие таких прочих сведений в отчете о выбросах парниковых газов не требуется. Пункт 77 ограничивает использование раздела «Прочие сведения» вопросами, которые связаны с пониманием пользователями задания, ответственности практикующего специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и которые практикующий специалист считает необходимым включить в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность (см. также пункт A124).
- A151. Включение рекомендаций практикующего специалиста по таким вопросам, как совершенствование информационной системы организации, в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может означать, что эти вопросы не были надлежащим образом решены при подготовке отчета о выбросах парниковых газов. Такие рекомендации могут быть изложены, например, в письме руководству или доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе обсуждения. Факторы, учитываемые при принятии решения о том, указывать ли рекомендации в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, включают соображения о том, соответствует ли их характер информационным потребностям предполагаемых пользователей и сформулированы ли они надлежащим образом, чтобы исключить их неправильное понимание как оговорок к выводу практикующего специалиста в отношении отчета о выбросах парниковых газов.
- A152. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую практикующему специалисту запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например, стандартами этического поведения, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

Приложение 1

(см. пункты А8–А14)

Выбросы, абсорбция и вычеты по выбросам



- A = Прямые или входящие в категорию 1 выбросы (см. пункт А8).
- B = Абсорбция (выбросы, осуществляемые в пределах организационной границы, но поглощаемые и хранящиеся в рамках этой границы, а не сбрасываемые в атмосферу. Абсорбция обычно отражается в учете развернуто, то есть как выбросы категории 1 и абсорбция) (см. пункт А14).
- C = Абсорбция (парниковые газы, изъятые организацией из атмосферы) (см. пункт А14).
- D = Действия, предпринимаемые организацией для снижения выбросов. Такие действия могут сократить выбросы категории 1 (например, использование топливосберегающих автомобилей), категории 2 (например, установка солнечных батарей для уменьшения количества покупаемой электроэнергии) или категории 3 (например, сокращение деловых командировок или продажа продукции, требующей меньше электроэнергии при использовании). Организация может описать такие действия в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, но они влияют на количественную оценку выбросов в основных таблицах отчета о выбросах парниковых газов только в том случае, если отраженные в отчете выбросы ниже, чем они были бы в отсутствие таких действий, или если они представляют собой вычеты по выбросам в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А11).
- E = Выбросы категории 2 (см. пункт А9).
- F = Выбросы категории 3 (см. пункт А10).
- G = Вычеты по выбросам, включая закупленные компенсационные квоты (см. пункты А11–А13).

Приложение 2

(см. пункт A134)

Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетов о выбросах парниковых газов**Пример 1.****Обстоятельства следующие:**

- **Задание, обеспечивающее разумную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации.**

Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ РАЗУМНУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ ABC О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ

[Надлежащий адресат]

Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)

Мы выполняли задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации ABC о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и пояснительные примечания на страницах xx–уу. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.]¹

Ответственность организации ABC за подготовку отчета о выбросах парниковых газов

Организация ABC отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [применимыми критериями], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов]³, количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

¹ Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

² [Применимые критерии] можно скачать бесплатно с сайта www.#####.org.

³ Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1⁴ и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Наша ответственность

Наша ответственность заключается в том, чтобы выразить мнение относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании полученных нами доказательств. Мы выполняли наше задание, обеспечивающее разумную уверенность, в соответствии с *Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»*, выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее разумную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает выполнение процедур для получения доказательств в отношении количественной оценки выбросов и соответствующей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов. Характер, сроки и объем выбранных процедур зависят от суждения практикующего специалиста, включая оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок. При проведении такой оценки рисков мы рассматривали систему внутреннего контроля, применимую к подготовке отчета организации ABC о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, также включает:

- оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации ABC [*применимых критериев*], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов, в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов;
- оценку надлежащего характера методов количественной оценки и используемой политики по составлению отчетности, а также обоснованности оценок, принятых организацией ABC;
- оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для формирования нашего мнения.

Мнение

По нашему мнению, отчет о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с [*применимыми критериями*], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Отчет о выполнении иных нормативно-правовых требований(применим только для некоторых заданий)

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

⁴ МСКК 1, "Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг."

Пример 2.

Обстоятельства следующие:

- **Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации.**

Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.

**ОТЧЕТ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ,
ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ ОГРАНИЧЕННУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА
ОРГАНИЗАЦИИ ABC О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ**

[Надлежащий адресат]

Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)

Мы выполняли задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации ABC о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и [пояснительные примечания на страницах xx–yy]. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.]⁵

Ответственность организации ABC за подготовку отчета о выбросах парниковых газов

Организация ABC отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [применимыми критериями], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов]⁷, количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1⁸ и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Наша ответственность

Наша ответственность заключается в том, чтобы предоставить вывод по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании

⁵ Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

⁶ [Применимые критерии] можно скачать бесплатно с сайта www.#####.org.

⁷ Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

⁸ МСКК 1, "Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг."

выполненных нами процедур и полученных доказательств. Мы выполняли наше задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в соответствии с *Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410* «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации ABC [применимых критериев] в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок, выполнение действий, предпринятых в ответ на оцененные риски, как того требуют конкретные обстоятельства, и оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, предусматривает значительно меньший объем работ, чем задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении как процедур оценки рисков, включая изучение системы внутреннего контроля, так и процедур, выполняемых в ответ на оцененные риски.

Проведенные нами процедуры основывались на нашем профессиональном суждении и включали направление запросов, наблюдение за выполняемыми процессами, инспектирование документов, аналитические процедуры, оценку надлежащего характера методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, а также согласование или сверку с соответствующими данными.

[Практикующий специалист может включить краткое описание характера и объема выполненных процедур, которое, согласно суждению практикующего специалиста, содержит дополнительную информацию, которая может быть полезной для понимания пользователями основания для вывода практикующего специалиста.⁹ Следующий раздел приводится в качестве руководства, и примеры процедур не являются исчерпывающим перечнем типов или объемов процедур, которые могут иметь большое значение для понимания пользователями выполненной работы.]¹⁰

Учитывая обстоятельства задания, при выполнении перечисленных выше процедур мы:

- посредством направления запросов провели изучение контрольной среды и информационных систем ABC, применимых к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, однако не оценивали организацию определенных контрольных действий, не получали доказательств относительно их внедрения и не тестировали их операционную эффективность;
- оценили, являются ли методы определения оценок, используемые организацией ABC, надлежащими и применялись ли они последовательно. Однако наши процедуры не включали тестирования данных, на которых основываются оценки, или самостоятельное определение собственных оценок для сравнения с оценками, сделанными организацией ABC;
- посетили объекты [три объекта] для оценки полноты источников выбросов, методов сбора данных, источников данных и соответствующих допущений, применимых к объектам. Объекты выбирались для тестирования с учетом оценки их выбросов относительно общего объема выбросов, источников выбросов и объектов, посещенных в прошлые периоды. Наши процедуры [включали / не включали] тестирование информационных систем по сбору и суммированию данных по объектам или средств контроля на этих объектах.¹¹

⁹ Процедуры должны быть указаны кратко, но не в такой степени, чтобы они выглядели неоднозначными. Они также не должны содержать излишних подробностей или преувеличений и не должны давать оснований для того, чтобы полагать, что была получена разумная уверенность. Важно, чтобы описание процедур не создавало впечатление того, что задание было направлено на выполнение согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.

¹⁰ Данный поясняющий раздел будет исключен из окончательного варианта отчета.

¹¹ Настоящий раздел подлежит удалению, если практикующий специалист приходит к выводу о том, что развернутая информация о выполненных процедурах не требуется в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

Процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличаются по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, мы не выражаем мнения, обеспечивающего разумную уверенность, по отчету организации ABC о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Вывод по результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность

По итогам выполненных нами процедур и полученных нами доказательств нами не было выявлено каких-либо оснований для того, чтобы полагать, что отчет организации ABC о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Отчет о выполнении иных нормативно-правовых требований (применим только для некоторых заданий)

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ
УВЕРЕННОСТЬ 3420**

**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ
КОМПИЛЯЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ,
ВКЛЮЧАЕМОЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям по подтверждению, обеспечивающим разумную уверенность, которые выполняются практикующим специалистом¹ с целью проверки и предоставления заключения в отношении компиляции ответственной стороной² проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг. Настоящий стандарт применяется в следующих случаях:
 - предоставление соответствующего заключения необходимо согласно требованиям законодательства о ценных бумагах или правилам биржи (далее – соответствующий закон или правила) юрисдикции, в которой должен быть выпущен проспект ценных бумаг;
 - предоставление соответствующего заключения является общепринятой практикой в данной юрисдикции (см. пункт A1).

Характер ответственности практикующего специалиста

2. При выполнении задания в соответствии с настоящим стандартом практикующий специалист не несет ответственности за компиляцию проформы финансовой информации для организации; эту ответственность несет ответственная сторона. Практикующий специалист несет ответственность только за предоставление заключения о том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев.
3. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, не являющимся заданиями, обеспечивающими уверенность, в рамках которых практикующий специалист привлекается организацией для выполнения компиляции ее финансовой отчетности прошедших периодов.

Цель проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг

¹ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов», пункт 12(г).

² МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(в).

4. Целью проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является исключительно иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Эта цель достигается при помощи применения корректировок для составления проформы к нескорректированной финансовой информации. Проформа финансовой информации не отражает фактическое финансовое положение организации, ее финансовые результаты или потоки денежных средств (см. пункты А2–А3).

Компиляция проформы финансовой информации

5. Компиляция проформы финансовой информации предполагает сбор, классификацию, обобщение и представление ответственной стороной финансовой информации, иллюстрирующей воздействие значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Этот процесс включает в себя следующие этапы:
- определение источника нескорректированной финансовой информации, которая будет использоваться для компиляции проформы финансовой информации, и извлечение нескорректированной финансовой информации из этого источника (см. пункты А4–А5);
 - внесение корректировок для составления проформы в нескорректированную финансовую информацию для целей, согласно которым представляется данная проформа финансовой информации;
 - представление полученной проформы финансовой информации вместе с соответствующим раскрытием информации.

Характер задания, обеспечивающего разумную уверенность

6. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации включает в себя выполнение процедур, установленных в настоящем стандарте, для того чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и для того чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего (см. пункт А6):
- оказывают ли соответствующие корректировки для составления проформы надлежащее влияние на данные критерии;
 - отражает ли итоговая колонка проформы (см. пункт 11(с)) правильность применения этих корректировок к нескорректированной финансовой информации.

Задание также включает в себя оценку общего представления проформы финансовой информации. При этом задание не предусматривает пересмотр практикующим специалистом мнения или перевыпуск им заключения о финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась при компиляции проформы финансовой информации или при проведении аудита или обзорной проверки финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации.

Взаимосвязь с МСЗОУ 3000 (пересмотренным), другими профессиональными стандартами и прочими требованиями

7. Практикующий специалист обязан соблюдать требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта при выполнении задания, обеспечивающего уверенность в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг. Настоящий стандарт дополняет, но не заменяет, понимание того, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг.
8. Соблюдение положений МСЗОУ 3000 (пересмотренного) требует от практикующего специалиста в том числе соблюдения частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ) в

связи с выполнением заданий по обеспечению уверенности, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ³. Кроме того, также требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1⁴, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1.

Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений по заданиям, обеспечивающим уверенность, датированным 31 марта 2013 года или после этой даты.

Цели

10. Перед практикующим специалистом стоят следующие цели:
- (a) получить разумную уверенность в том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев;
 - (b) предоставить заключение в соответствии с результатами работы практикующего специалиста.

Определения

11. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) применимые критерии – критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации. Критерии могут быть установлены уполномоченной или признанной организацией, разрабатывающей и утверждающей стандарты, законы или нормативные акты. Если установленных критериев не существует, они разрабатываются ответственной стороной (см. пункты А7–А9);
 - (b) корректировки для составления проформы – применительно к нескорректированной финансовой информации такие корректировки включают в себя:
 - (i) корректировки к нескорректированной финансовой информации, иллюстрирующие воздействие значительного события или операции (далее – событие или операция), которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для иллюстрации;
 - (ii) корректировки к нескорректированной финансовой информации, необходимые для того, чтобы компиляция проформы финансовой информации была выполнена на основе, соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности отчитывающейся организации (далее – организация) и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты А15–А16).

Корректировки для составления проформы включают в себя соответствующую финансовую информацию приобретенного или подлежащего приобретению бизнеса (приобретаемое предприятие) или отчужденного или подлежащего отчуждению бизнеса (отчуждаемое предприятие) в том объеме, в котором эта информация используется для компиляции проформы финансовой информации (далее – финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия).

- (c) Проформа финансовой информации – финансовая информация, представленная вместе с корректировками для иллюстрации воздействия события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. В настоящем стандарте предполагается, что проформа финансовой информации представляется в формате колонок, включающих (a)

³ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(a), 20 и 34.

⁴ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(b) и 31(a). МСКК 1, "Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг".

нескорректированную финансовую информацию, (b) корректировки для составления профформы и (c) итоговую колонку профформы (см. пункт A2).

- (d) Проспект ценных бумаг – документ, выпускаемый в соответствии с юридическими или нормативными требованиями в отношении ценных бумаг организации, по которым, как предполагается, третье лицо должно принять инвестиционное решение.
- (e) Опубликованная финансовая информация – общедоступная финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия.
- (f) Нескорректированная финансовая информация – финансовая информация организации, к которой ответственной стороной применяются корректировки для составления профформы (см. пункты A4–A5).

Требования

МСЗОУ 3000 (пересмотренный)

- 12. Практикующий специалист не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

Принятие задания

- 13. Прежде чем принять задание по предоставлению заключения о том, выполнена ли компиляция профформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг, во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, практикующий специалист обязан:
 - (a) определить, обладает ли лица, которые должны выполнить задание, совместно необходимыми возможностями и компетентностью для выполнения этого задания (см. пункт A10);
 - (b) на основании предварительных сведений об обстоятельствах задания и обсуждения с ответственной стороной установить, являются ли критерии, которые практикующий специалист намерен применить, пригодными, и насколько маловероятен тот факт, что профформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение исходя из тех целей, для которых она предназначена;
 - (c) оценить формулировку мнения, предписанную соответствующим законом или нормативным актом (если такие имеются), и установить, сможет ли практикующий специалист выразить мнение, используя предписанную формулировку, на основании выполнения процедур, указанных в настоящем стандарте (см. пункты A54–A56);
 - (d) если был проведен аудит или обзорная проверка источников, из которых была извлечена нескорректированная финансовая информация и финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, и было выражено модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или если заключение содержит раздел «Важные обстоятельства», необходимо установить, разрешено ли согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта использовать или давать ссылки в заключении практикующего специалиста на модифицированное мнение или модифицированный вывод по обзорной проверке или на заключение, содержащее раздел «Важные обстоятельства», в отношении этих источников;
 - (e) если аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов никогда не проводились, следует рассмотреть вопрос о том, может ли практикующий специалист получить достаточное понимание организации, ее практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, необходимое для выполнения задания (см. пункт A31);
 - (f) если событие или операция включают приобретение предприятия, а аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов приобретаемого предприятия ранее не проводились, следует рассмотреть вопрос о том, может ли практикующий специалист получить достаточное понимание приобретаемого предприятия, его практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, необходимое для выполнения задания;
 - (g) получить согласие ответственной стороны в отношении того, что она осознает и подтверждает свою ответственность за следующее (см. пункты A11–A12):

- (i) надлежащее раскрытие и описание применимых критериев для предполагаемых пользователей, если эти критерии не являются общедоступными;
- (ii) компиляцию проформы финансовой информации на основе применимых критериев;
- (iii) предоставление практикующему специалисту:
 - a. доступа ко всей информации (включая, если это необходимо для целей задания, информацию о приобретаемом предприятии или приобретаемых предприятиях при объединении бизнеса), такой как бухгалтерские записи, документация и прочие материалы, которые необходимы для оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев;
 - b. дополнительной информации, которую может запросить практикующий специалист у ответственной стороны для целей задания;
 - c. доступа к лицам в организации и к консультантам организации, у которых практикующий специалист считает необходимым получить доказательства, связанные с оценкой того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев;
 - d. если это необходимо для целей задания, доступа на приобретаемом предприятии или предприятиях при объединении бизнеса к соответствующим лицам.

Планирование и выполнение задания

Определение пригодности применимых критериев

14. Практикующий специалист должен определить, являются ли пригодными применимые критерии в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренном)⁵, и, в частности, установить, что они как минимум учитывают следующее:
 - (a) нескорректированная финансовая информация извлечена из надлежащего источника (см. пункты A4–A5, A27);
 - (b) корректировки для составления проформы:
 - (i) непосредственно связаны с событием или операцией (см. пункт A13);
 - (ii) подтверждаются фактическими данными (см. пункт A14);
 - (iii) соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты A15–A16);
 - (c) обеспечено надлежащее представление и раскрытие информации, что позволяет предполагаемым пользователям понять представленную информацию (см. пункты A2–A3, A42).
15. Кроме того, практикующий специалист должен оценить применимые критерии с точки зрения следующих аспектов:
 - (a) согласуются ли они и не вступают ли они в противоречие с соответствующим законом или правилами;
 - (b) можно ли считать маловероятным, что в результате их применения проформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение.

Существенность

16. При планировании и выполнении задания практикующий специалист должен учитывать существенность для оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации

⁵ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 42(b)(ii) и A45.

выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев (см. пункты A17–A18).

Получение понимания того, как ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации, и прочих обстоятельств задания

17. Практикующий специалист должен получить понимание (см. пункт A19):
 - (a) событий или операций, в отношении которых проводится компиляция проформы финансовой информации;
 - (b) того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации (см. пункты A20–A21);
 - (c) характера организации, а также приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая (см. пункты A22–A23):
 - (i) их операции,
 - (ii) их активы и обязательства,
 - (iii) их структуру и условия финансирования;
 - (d) соответствующих отраслевых, юридических, нормативных и прочих внешних факторов, относящихся к организации, а также к приобретаемому или отчуждаемому предприятию (см. пункты A24–A26);
 - (e) применимой концепции подготовки финансовой отчетности, практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности организации, а также приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая выбор и применение учетной политики.

Получение доказательств относительно надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация

18. Практикующий специалист должен определить, использовала ли ответственная сторона надлежащий источник для извлечения нескорректированной финансовой информации (см. пункты A27–A28).
19. Если отсутствует аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что источник является надлежащим (см. пункты A29–A31).
20. Практикующий специалист должен определить, надлежащим ли образом была извлечена ответственной стороной нескорректированная финансовая информация из источника.

Получение доказательств относительно надлежащего характера корректировок для составления проформы

21. При оценке надлежащего характера корректировок для составления проформы практикующий специалист должен определить, были ли выявлены ответственной стороной корректировки для составления проформы, необходимые для иллюстрации последствий события или операции на дату или за период, выбранные для целей иллюстрации (см. пункт A32).
22. При определении соответствия корректировок для составления проформы применимым критериям практикующему специалисту следует определить следующее:
 - (a) относятся ли корректировки непосредственно к событию или операции (см. пункт A13);
 - (b) подтверждаются ли корректировки фактическими данными. Если финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия включена в корректировки для составления проформы, но при этом отсутствует заключение по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена такая финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что финансовая информация подтверждается фактическими данными (см. пункты A14, A33–A38);

- (с) соответствуют ли корректировки применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты А15–А16).

Модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или раздел «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, либо источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия.

23. Модифицированное мнение аудитора или модифицированный вывод по результатам обзорной проверки могут быть выражены в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, или в отношении этого источника может быть выпущено заключение, содержащее раздел «Важные обстоятельства». В этом случае, если соответствующим законом или нормативным актом использование такого источника не запрещено, практикующему специалисту следует оценить:
- (а) каковы возможные последствия того, была ли выполнена компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах на основе применимых критериев (см. пункт А39);
 - (б) какие дальнейшие надлежащие меры следует принять (см. пункт А40);
 - (с) оказывают ли эти обязательства влияние на возможность практикующего специалиста подготовить заключение в соответствии с условиями задания, включая влияние на заключение практикующего специалиста.

Ненадлежащий источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или надлежащие корректировки для составления проформы

24. Если на основе выполненных процедур практикующий специалист установит, что ответственная сторона:
- (а) использовала ненадлежащий источник для извлечения нескорректированной финансовой информации;
 - (б) пропустила необходимую для составления проформы корректировку, применила корректировку для составления проформы, не соответствующую применимым критериям, или иным ненадлежащим образом применила корректировку для составления проформы,
- практикующий специалист должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если практикующий специалист не может согласовать с ответственной стороной способы решения этого вопроса, ему необходимо рассмотреть, какие дальнейшие действия предпринять (см. пункт А40).

Получение доказательств относительно расчетов в рамках проформы финансовой информации

25. Практикующий специалист должен определить, являются ли расчеты в рамках проформы финансовой информации математически точными.

Оценка представления проформы финансовой информации

26. Практикующий специалист должен оценить представление проформы финансовой информации. Эта оценка должна включать в себя рассмотрение:
- (а) общего представления и структуры проформы финансовой информации, в том числе имеет ли она четкое обозначение, позволяющее отличить ее от информации прошедших периодов и прочей финансовой информации (см. пункты А2–А3);
 - (б) того, отражают ли проформа финансовой информации и соответствующие пояснительные примечания воздействие события или операции таким образом, чтобы не вводить пользователей в заблуждение (см. пункт А41);
 - (с) того, представлено ли в проформе финансовой информации надлежащее раскрытие информации, что позволяет предполагаемым пользователям понять представленную информацию (см. пункт А42);

- (d) того, стало ли известно практикующему специалисту о значительных событиях, которые произошли после даты, на которую составлен источник, использованный для извлечения нескорректированной финансовой информации, и в отношении которых может потребоваться ссылка или раскрытие информации в проформе финансовой информации (см. пункт А43).
27. Практикующий специалист должен изучить прочую информацию, включаемую в проспект ценных бумаг, содержащий проформу финансовой информации, для выявления существенных несоответствий, если такие имеются, с проформой финансовой информации либо с заключением по заданию, обеспечивающему уверенность. Если в процессе изучения прочей информации практикующий специалист выявит существенные несоответствия или ему станет известно о существенном искажении фактов в прочей информации, он должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если необходимо внести исправления, а ответственная сторона отказывается это сделать, практикующий специалист должен принять дальнейшие надлежащие меры (см. пункт А44).

Письменные заявления

28. Практикующий специалист должен запросить письменные заявления у ответственной стороны о том, что:
- (a) при компиляции проформы финансовой информации ответственная сторона выявила все надлежащие корректировки для составления проформы, необходимые для иллюстрации последствий события или операции на дату или в период, выбранные для целей иллюстрации (см. пункт А45);
 - (b) компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев.

Формирование мнения

29. Практикующий специалист должен сформировать мнение о том, была ли выполнена компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев (см. пункты А46–А48).
30. Чтобы сформировать такое мнение, практикующий специалист должен сделать вывод о том, получил ли он достаточные надлежащие доказательства в отношении того, что при компиляции проформы финансовой информации не было сделано существенных пропусков или что корректировки проформы финансовой информации не используются либо надлежащим образом не применяются. Этот вывод включает в себя оценку того, были ли применимые критерии надлежащим образом раскрыты и описаны ответственной стороной в том объеме, который необходим для информации, не являющейся общедоступной (см. пункты А49–А50).

Форма аудиторского мнения

Немодифицированное мнение

31. Практикующий специалист должен выразить немодифицированное мнение, если он делает вывод о том, что компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев.

Модифицированное мнение

32. Во многих юрисдикциях соответствующим законом или нормативным актом запрещено публиковать проспект ценных бумаг, содержащий модифицированное мнение относительно того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. В таком случае, если практикующий специалист, тем не менее, принимает решение о том, что в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) необходимо сформировать модифицированное мнение, он должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если ответственная сторона отказывается внести необходимые изменения, то практикующий специалист должен:
- (a) отказаться от выпуска заключения;
 - (b) отказаться от задания;
 - (c) рассмотреть необходимость обращения к услугам юриста.

33. В некоторых юрисдикциях соответствующий закон или правила могут не запрещать публикацию проспекта ценных бумаг, содержащего модифицированное мнение относительно того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. В таких юрисдикциях, если практикующий специалист принимает решение о том, что в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного) необходимо сформировать модифицированное мнение, он должен применить требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного)⁶ в отношении модифицированного мнения.

Раздел «Важные обстоятельства»

34. В некоторых случаях практикующий специалист может счесть необходимым привлечь внимание пользователей к вопросу, который представлен или раскрыт в проформе финансовой информации или в прилагаемых пояснительных примечаниях. Такая ситуация возникает, когда, по мнению практикующего специалиста, этот вопрос настолько важен, что является основополагающим для понимания предполагаемыми пользователями того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. В подобных случаях практикующий специалист должен включить в свое заключение раздел «Важные обстоятельства» при условии, что он получил достаточные надлежащие доказательства того, что указанный вопрос не оказывает воздействия на то, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в проформе финансовой информации или в прилагаемых пояснительных примечаниях.

Подготовка заключения по заданию, обеспечивающему уверенность

35. Заключение практикующего специалиста должно содержать следующие основные элементы (см. пункт A57):
- (a) заголовок, ясно указывающий на то, что данный документ является заключением независимого специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт A51);
 - (b) адресата (адресатов) в соответствии с условиями задания (см. пункт A52);
 - (c) вводную часть, описывающую (см. пункт A53):
 - (i) проформу финансовой информации;
 - (ii) источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, и то, было ли опубликовано аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки этого источника;
 - (iii) охватываемый период или дату, на которую составлена проформа финансовой информации;
 - (iv) ссылку на применимые критерии, на основе которых ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации, а также источник критериев;
 - (d) заявление о том, что ответственная сторона несет ответственность за компиляцию проформы финансовой информации на основе применимых критериев;
 - (e) описание ответственности практикующего специалиста, включая заявления о том, что:
 - (i) практикующий специалист должен выразить мнение относительно того, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев;
 - (ii) для целей настоящего задания практикующий специалист не обязан выполнять уточнение или повторно выпускать заключение или выразить мнение о финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась для компиляции проформы финансовой информации, а также практикующий специалист в процессе выполнения настоящего задания не проводит аудит или обзорную проверку финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации;

⁶ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 74.

- (iii) единственной целью проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Следовательно, практикующий специалист не обеспечивает уверенности в том, что реальный результат события или операции на указанную дату будет соответствовать представленному результату;
- (f) заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с МСЗОУ 3420 «*Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг*», который требует, чтобы практикующий специалист соблюдал этические требования, планировал и выполнял процедуры с целью получения разумной уверенности в том, что ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации во всех существенных аспектах на основе применимых критериев.
- (g) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;
- (h) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;
- (i) заявления о том, что:
- (i) задание, обеспечивающее разумную уверенность, по проверке того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, включает выполнение процедур для того, чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего:
- оказывают ли соответствующие для составления проформы корректировки надлежащее влияние на данные критерии;
 - отражает ли проформа финансовой информации правильность применения этих корректировок к нескорректированной финансовой информации;
- (ii) выбор процедур зависит от суждения практикующего специалиста с учетом понимания им характера организации, события или операции, в отношении которых проводилась компиляция проформы финансовой информации, и прочих значимых обстоятельств задания;
- (iii) задание также включает в себя оценку общего представления проформы финансовой информации;
- (j) мнение практикующего специалиста, выраженное с использованием одной из следующих формулировок, которые расцениваются как эквивалентные (если иное не предусмотрено законом или нормативным актом) (см. пункты А54–А56):
- (i) компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе [*применимых критериев*];

- (ii) компиляция проформы финансовой информации выполнена надлежащим образом на указанной основе;
- (k) подпись практикующего специалиста;
- (l) дата заключения;
- (m) местоположение в юрисдикции, в которой практикующий специалист осуществляет свою деятельность.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

- A1. В настоящем стандарте не рассматриваются ситуации, когда проформа финансовой информации представляется в составе финансовой отчетности организации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Цель проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг (см. пункты 4, 11(c), 14(c), 26(a))

- A2. Проформа финансовой информации, как правило, сопровождается пояснительными примечаниями, в которых часто раскрываются вопросы, изложенные в пункте A42.
- A3. В проспект ценных бумаг могут быть включены различные формы представления проформы финансовой информации в зависимости от характера события или операции, а также от того, как ответственная сторона намерена проиллюстрировать воздействие этого события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации. Например, организация может приобрести ряд направлений бизнеса до первичного публичного размещения. В таких случаях ответственная сторона может принять решение представить проформу отчета о чистых активах для того, чтобы проиллюстрировать воздействие приобретений на финансовое положение и ключевые показатели организации, такие как отношение заемного капитала к собственному, как если бы приобретенные коммерческие предприятия были объединены с организацией на более раннюю дату. Ответственная сторона может также принять решение представить проформу отчета о прибылях и убытках, чтобы проиллюстрировать, каким мог бы быть результат операций за период, который закончился на эту дату. В подобных случаях характер проформы финансовой информации может описываться с помощью таких заголовков, как «Проформа отчета о чистых активах на 31 декабря 20X1 года» и «Проформа отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года».

Компиляция проформы финансовой информации

Нескорректированная финансовая информация (см. пункты 5, 11(f), 14(a))

- A4. Во многих случаях источником, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, является опубликованная финансовая информация, например, годовая или промежуточная финансовая отчетность.
- A5. В зависимости от того, каким образом ответственная сторона решает проиллюстрировать воздействие события или операции, нескорректированная финансовая информация может включать:
- один или несколько отдельных отчетов из состава финансовой отчетности, таких как отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе;
 - финансовую информацию в сокращенном виде, которая надлежащим образом собрана на основе полного комплекта финансовой отчетности, например, отчет о чистых активах.

Характер задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункт 6)

- A6. В настоящем стандарте описание проформы финансовой информации, компиляция которой выполнена надлежащим образом, означает, что компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах ответственной стороной на основе применимых критериев.

Определения

Применимые критерии (см. пункт 11(a))

- A7. Если установленных критериев для компиляции проформы финансовой информации не существует, ответственная сторона должна разработать такие критерии, например, на основе практики, существующей в конкретной отрасли, или на основе критериев юрисдикции, в которой существуют установленные критерии, и раскрыть этот факт.
- A8. Применимые критерии для компиляции проформы финансовой информации будут пригодны для использования в данных обстоятельствах, если они соответствуют требованиям, указанным в пункте 14.
- A9. Прилагаемые пояснительные примечания могут включать дополнительную информацию о критериях для описания того, каким образом они иллюстрируют воздействие конкретного события или операции. Дополнительная информация может включать, например, следующее:
- дату, на которую, согласно допущениям, произошло событие или была проведена операция;
 - подход, используемый для распределения доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими предприятиями при отчуждении.

Принятие задания

Способности и компетенция, необходимые для выполнения задания (см. пункт 13(a))

- A10. В соответствии с требованиями Кодекса СМСЭБ, для того чтобы практикующий специалист имел возможность предоставлять профессиональные услуги квалифицированно, он должен обладать надлежащими профессиональными знаниями и навыками, включая осведомленность об изменениях в технической области, профессиональной сфере и бизнесе и понимание этих изменений⁷. В контексте данного требования Кодекса СМСЭБ соответствующие возможности и компетентность для выполнения задания также включают следующее:
- знание отрасли и опыт работы в отрасли, в которой осуществляет деятельность организация;
 - понимание законов и нормативных актов в области ценных бумаг и связанных с ними изменений;
 - понимание требований к листингу на соответствующих фондовых биржах, а также операций на рынке капитала, таких как слияния, приобретения и размещение ценных бумаг;
 - знание процесса подготовки проспекта ценных бумаг и листинга ценных бумаг на фондовой бирже;
 - знание концепции подготовки финансовой отчетности, используемой для подготовки источников, из которых была извлечена нескорректированная финансовая информация и, если применимо, финансовая информация приобретаемого предприятия.

Обязанности ответственной стороны (см. пункт 13(g))

A11. Задание в соответствии с настоящим стандартом выполняется на основе допущения, что ответственная сторона осознает и подтверждает обязанности, изложенные в пункте 13(g). В некоторых юрисдикциях эти обязанности могут быть изложены в соответствующем законе или нормативном акте. В других юрисдикциях законы и нормативные акты могут содержать лишь поверхностное описание таких обязанностей либо полностью умалчивать о них. В основе задания, обеспечивающего уверенность, по проверке того, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, лежат следующие предположения:

- (a) функция, выполняемая практикующим специалистом, не подразумевает принятия на себя ответственности за компиляцию такой информации;

⁷ Кодекс СМСЭБ, пункты 130.1–130.3.

- (b) практикующий специалист обоснованно ожидает получения информации, необходимой для выполнения задания.

Следовательно, это допущение является основополагающим для выполнения задания. Чтобы избежать неправильного понимания, в рамках согласования и документирования условий задания в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) необходимо достичь договоренности с ответственной стороной о том, что она осознает и подтверждает наличие у нее таких обязанностей⁸.

- A12. Если закон или нормативный акт достаточно подробно устанавливает условия задания, практикующему специалисту нужно только зафиксировать тот факт, что такой закон или правила применяются, а также то, что ответственная сторона осознает и подтверждает свои обязанности, как указано в пункте 13(g).

Планирование и выполнение задания

Оценка пригодности применимых критериев

Корректировки, непосредственно связанные с событием или операцией (см. пункты 14(b)(i), 22(a))

- A13. Корректировки для составления проформы должны быть непосредственно связаны с соответствующим событием или операцией, чтобы избежать отражения в проформе финансовой информации вопросов, не являющихся следствием исключительно этого события или не представляющих собой неотъемлемую часть этой операции. Корректировки, непосредственно связанные с событием или операцией, не включают корректировки, которые имеют отношение к будущим событиям или зависят от действий, которые будут выполнены по завершении операции, даже если эти действия являются ключевыми для организации, выполняющей операцию (например, закрытие лишних производственных участков после приобретения).

Корректировки, подтверждаемые фактическими данными (см. пункты 14(b)(ii), 22(b))

- A14. Чтобы обеспечить надежную основу для проформы финансовой информации, корректировки для составления проформы должны подтверждаться фактическими данными. Корректировки, подтверждаемые фактическими данными, могут быть определены объективно. Источники фактических данных корректировок для составления проформы включают, например:

- договоры купли-продажи;
- финансовые документы, относящиеся к событию или операции, например, долговые соглашения;
- независимые отчеты об оценке;
- прочие документы, связанные с событием или операцией;
- опубликованную финансовую отчетность;
- прочую финансовую информацию, раскрытую в проспекте ценных бумаг;
- соответствующие законодательные или нормативные меры, например, в области налогообложения;
- трудовые договоры;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Корректировки, соответствующие применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

- A15. Для того чтобы проформа финансовой информации была корректной, необходимо, чтобы корректировки для составления проформы соответствовали применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции. Например, в контексте объединения бизнеса компиляция проформы финансовой информации на основе применимых критериев подразумевает рассмотрение таких вопросов, как:

⁸ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 27.

- существуют ли различия между учетной политикой приобретаемого предприятия и учетной политикой организации;
- является ли учетная политика, относящаяся к операциям, которые выполняются приобретаемым предприятием и в которых организация ранее не участвовала, такой учетной политикой, какую организация применила бы для таких операций в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, принимая во внимание конкретные обстоятельства организации.

A16. В некоторых обстоятельствах также может быть необходимо рассмотреть вопрос о надлежащем характере учетной политики организации. Например, в рамках события или операции организация может предложить в первый раз выпустить сложные финансовые инструменты. В этом случае может потребоваться рассмотрение следующих вопросов:

- была ли выбрана ответственной стороной надлежащая учетная политика для учета этих финансовых инструментов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- была ли надлежащим образом применена эта политика при компиляции проформы финансовой информации.

Существенность (см. пункт 16)

A17. Существенность в отношении оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, не зависит от единственного количественного показателя. Напротив, она зависит от величины и характера пропуска или ненадлежащего применения элемента компиляции в соответствии с пунктом A18, независимо от того, было ли это сделано намеренно. Суждения о данных аспектах и их характере зависят в свою очередь от таких вопросов, как:

- контекст события или операции;
- цель компиляции проформы финансовой информации;
- обстоятельства, связанные с заданием.

Определяющими являются величина или характер вопроса либо их сочетание.

A18. Риск того, что компиляция проформы финансовой информации не будет считаться выполненной во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, может возникнуть в тех случаях, когда, например, существует доказательство того, что:

- был использован ненадлежащий источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация;
- имело место ненадлежащее извлечение нескорректированной финансовой информации из надлежащего источника;
- в отношении корректировок имело место неправильное применение учетной политики или несоответствие корректировок учетной политике организации;
- не была выполнена корректировка, которая необходима в соответствии с применимыми критериями;
- была внесена корректировка, не соответствующая применимым критериям;
- существует математическая или техническая ошибка в расчетах в рамках проформы финансовой информации;
- раскрытие информации является недостаточным, выполнено неправильно или отсутствует.

Получение понимания того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, и прочих обстоятельств задания (см. пункт 17)

A19. Практикующий специалист может получить понимание данных вопросов посредством проведения совокупности таких процедур, как:

- направление запросов в адрес ответственной стороны и другого персонала организации, участвующего в процессе компиляции проформы финансовой информации;

- направление запросов в адрес других соответствующих сторон, например, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и консультантов организации;
- ознакомление с соответствующей подтверждающей документацией, такой как договоры или соглашения;
- ознакомление с протоколами заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Каким образом ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации (см. пункт 17(b))

- A20. Практикующий специалист может получить понимание того, каким образом ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, рассмотрев, например, следующее:
- источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация;
 - действия, предпринятые ответственной стороной:
 - для извлечения нескорректированной финансовой информации из источника;
 - выявления соответствующих корректировок для составления проформы, например, каким образом ответственная сторона извлекла финансовую информацию приобретаемого предприятия при компиляции проформы финансовой информации;
 - компетентность ответственной стороны в вопросе компиляции проформы финансовой информации;
 - характер и степень надзора, осуществляемого ответственной стороной за другим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
 - подход, используемый ответственной стороной для выявления надлежащего раскрытия информации, сопровождающего проформу финансовой информации.
- A21. При объединении или продаже бизнеса вопросы, которые могут вызвать сложности при компиляции проформы финансовой информации, включают распределение доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими направлениями бизнеса. Таким образом, практикующему специалисту необходимо понимать, какой подход и какие критерии использует ответственная сторона при распределении и как пояснительные примечания, прилагаемые к проформе финансовой информации, раскрывают эти вопросы.

Характер приобретаемого или отчуждаемого предприятия (см. пункт 17(c))

- A22. Приобретаемое предприятие может представлять собой юридическое лицо или отдельно идентифицируемую, но не являющуюся юридическим лицом структурную единицу другой организации, например, подразделение, филиал или направление деятельности. Отчуждаемое предприятие может представлять собой юридическое лицо либо отдельно идентифицируемую, но не являющуюся юридическим лицом или отдельную незарегистрированную структурную единицу организации, например, подразделение, филиал или направление деятельности.
- A23. Практикующий специалист может обладать полным или частичным пониманием характера организации, приобретаемой или отчуждаемой организации и их окружения, если практикующий специалист проводил аудит или обзорную проверку их финансовой информации.

Значимые отраслевые, юридические, нормативные и прочие внешние факторы (см. пункт 17(d))

- A24. Значимые отраслевые факторы включают сложившиеся в отрасли условия, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и покупателями, а также развитие технологий. Примеры факторов, которые может рассмотреть практикующий специалист:
- рынок и конкурентная среда, включая спрос, производительность;
 - общепринятая в отрасли практика ведения коммерческой деятельности;
 - цикличная или сезонная деятельность;
 - производственные технологии, относящиеся к продукции организации.

A25. Соответствующие нормативные и регуляторные факторы включают правовую и нормативную среду. В это понятие входят в том числе применимая концепция подготовки финансовой отчетности, в соответствии с которой организация или, если применимо, приобретаемое предприятие регулярно готовит свою финансовую информацию, а также правовая и политическая среда. Примеры вопросов, которые может рассмотреть практикующий специалист:

- отраслевая учетная практика;
- нормативно-правовая база регулируемой отрасли;
- законодательство и нормативная база, которые оказывают значительное влияние на операции организации или, если применимо, приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая непосредственный надзор;
- налогообложение;
- государственная политика, в данный момент оказывающая влияние на ведение бизнеса организацией или, если применимо, приобретаемого или отчуждаемого предприятия, например, денежно-кредитная политика, включая систему валютного контроля, налоговые, финансовые льготы (например, программы государственной помощи), а также политика в области тарифов и ограничений торговли;
- требования по охране окружающей среды, связанные с отраслью и бизнесом организации, либо приобретаемым или отчуждаемым предприятием.

A26. К числу прочих внешних факторов, оказывающих влияние на организацию и, если это применимо, на приобретаемое или отчуждаемое предприятие, которые практикующий специалист может учитывать, относятся общие экономические условия, процентные ставки, доступность финансирования, а также инфляция и переоценка иностранной валюты.

Получение доказательств относительно надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация

Значимые для рассмотрения факторы (см. пункты 14(а), 18)

A27. Надлежащий характер источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, зависит от ряда факторов, включая наличие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, а также:

- разрешает или регламентирует ли источник соответствующий закон или нормативный акт, разрешает ли источник соответствующая фондовая биржа, где будет зарегистрирован проспект ценных бумаг, или используется ли источник в соответствии с обычными правилами и практикой рынка;
- является ли источник четко идентифицируемым;
- представляет ли собой источник обоснованные начальные данные для компиляции проформы финансовой информации в контексте события или операции, включая его соответствие учетной политике организации, а также является ли надлежащей дата, на которую составлен источник, и охватывает ли он надлежащий период.

A28. Заключение по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, могло быть выпущено другим практикующим специалистом. В этом случае для практикующего специалиста, составляющего заключение в соответствии с настоящим стандартом, необходимость понять характер организации, ее практику ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности согласно пунктам 17(с) и (е) не становится меньше, как и необходимость убедиться в том, что источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, является надлежащим.

Отсутствие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация (см. пункт 19)

A29. В отсутствие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что использовался надлежащий источник.

Факторы, которые могут повлиять на характер и объем этих процедур, включают, например, следующее:

- проводил ли ранее практикующий специалист аудит или обзорную проверку финансовой информации организации прошедших периодов и обладает ли он знанием организации в результате выполнения такого задания;
- насколько давно проводились аудит или обзорная проверка финансовой информации организации прошедших периодов;
- подлежит ли финансовая информация организации регулярной обзорной проверке практикующим специалистом, например, для целей выполнения нормативных требований к представлению отчетности.

A30. Существует вероятность того, что аудит или обзорная проверка финансовой отчетности организации проводились за период, непосредственно предшествующий периоду данных источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, даже если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, не проводились. Например, источником, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, может быть промежуточная финансовая отчетность, в отношении которой не проводились ни аудит, ни обзорная проверка, при этом, возможно, проводился аудит финансовой отчетности организации за непосредственно предшествующий финансовый год. В этом случае процедуры, которые практикующий специалист может выполнить с учетом факторов, изложенных в пункте A29, в отношении установления надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, включают:

- направление запросов ответственной стороне в отношении следующего:
 - каковы процессы, с помощью которых была подготовлен источник, и надежность соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется источник;
 - все ли операции отражены;
 - подготовлен ли источник в соответствии с учетной политикой организации;
 - принимались ли изменения в учетной политике с момента последнего аудита или обзорной проверки и, если такие изменения были, как они были учтены;
 - каковы оценки ответственной стороной риска существенного искажения источника в результате недобросовестных действий;
 - каковы последствия изменений в деятельности и операциях организации;
- рассмотрение результатов такого аудита или обзорной проверки, а также того, могут ли эти результаты указывать на существование вопросов в связи с подготовкой источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, если практикующий специалист выполнял аудит или обзорную проверку непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информации;
- подтверждение информации, предоставленной ответственной стороной в ответ на запрос практикующего специалиста, если эти ответы не соответствуют пониманию практикующим специалистом деятельности организации или обстоятельств задания;
- сравнение источника с соответствующей финансовой информацией за предыдущий период и, если применимо, с непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информацией и обсуждение значительных изменений с ответственной стороной.

Финансовая информация прошедших периодов, аудит или обзорная проверка которой никогда не проводились (см. пункт 13(e))

A31. За исключением тех случаев, когда организация была образована для целей выполнения определенной операции и никогда не осуществляла торговой деятельности, маловероятно, что соответствующий закон или правила позволят организации выпустить проспект ценных бумаг, если в отношении ее финансовой информации прошедших периодов никогда не проводился аудит или обзорная проверка.

Получение доказательств относительно надлежащего характера корректировок для составления проформы

Выявление надлежащих корректировок для составления проформы (см. пункт 21)

A32. На основании своего понимания того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, и других обстоятельств задания практикующий специалист может получить доказательства того, надлежащим ли образом ответственная сторона определила необходимые корректировки для составления проформы, используя комбинацию процедур, таких как:

- оценка обоснованности подхода ответственной стороны к идентификации надлежащих корректировок для составления проформы, например, метода, который используется для определения надлежащего распределения доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими направлениями бизнеса;
- направление запросов соответствующим сторонам в приобретаемом предприятии относительно подхода к извлечению финансовой информации этого приобретаемого предприятия;
- оценка конкретных аспектов соответствующих договоров, соглашений и прочих документов;
- направление запросов в адрес консультантов организации относительно конкретных аспектов события или операции и соответствующих договоров и соглашений, имеющих значение для идентификации надлежащих корректировок;
- оценка соответствующих материалов анализа и рабочих материалов, подготовленных ответственной стороной и другим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
- получение доказательств относительно надзора, осуществляемого ответственной стороной за прочим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
- выполнение аналитических процедур.

Фактические данные, касающиеся финансовой информации приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включенной в корректировки проформы финансовой информации (см. пункт 22(b))

Финансовая информация отчуждаемого предприятия

A33. В случае продажи финансовая информация отчуждаемого предприятия будет получена из источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, в отношении которого, скорее всего, проводился аудит или обзорная проверка. Таким образом, источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, обеспечит для практикующего специалиста основу для определения того, имеются ли фактические данные, касающиеся финансовой информации отчуждаемого предприятия. В подобных случаях следует рассматривать, например, вопрос о том, были ли доходы и расходы, относящиеся к отчуждаемому предприятию, учтенные на консолидированном уровне, надлежащим образом отражены в корректировках для составления проформы.

A34. Если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, не проводились, практикующий специалист может обратиться к указаниям, приведенным в пунктах A29–A30, для определения того, существуют ли фактические данные, касающиеся финансовой информации отчуждаемого предприятия.

Финансовая информация приобретаемого предприятия

A35. В отношении источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, могли быть проведены аудит или обзорная проверка. Если практикующий специалист проводил аудит или обзорную проверку источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, то финансовая информация приобретаемого предприятия является подтверждаемой фактическими доказательствами с учетом последствий, возникающих в результате обстоятельств, рассматриваемых в пункте 23.

A36. Источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, мог пройти аудит или обзорную проверку, выполненные другим практикующим специалистом.

В этом случае для практикующего специалиста, составляющего заключение в соответствии с настоящим стандартом, необходимость понять деятельность приобретаемого предприятия, его практику ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности согласно пунктам 17(с) и (е), не становится меньше, как и необходимость убедиться в том, что не является недооцененным источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия.

- A37. Если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, не проводились, практикующий специалист должен выполнить процедуры для установления надлежащего характера этого источника. Факторы, которые могут повлиять на характер и объем этих процедур, включают, например, следующее:
- проводил ли ранее практикующий специалист аудит или обзорную проверку финансовой информации приобретаемого предприятия прошедших периодов и осведомлен ли практикующий специалист о приобретаемом предприятии в результате выполнения такого задания;
 - насколько давно проводились аудит или обзорная проверка информации прошедших периодах приобретаемого предприятия;
 - подлежит ли финансовая информация приобретаемого предприятия регулярной обзорной проверке практикующим специалистом, например, для целей выполнения нормативных требований к представлению отчетности.
- A38. Существует вероятность того, что проводились аудит или обзорная проверка финансовой отчетности приобретаемого предприятия за период, непосредственно предшествующий периоду данных источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, даже если аудит или обзорная проверка соответственно источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, не проводились. В этом случае процедуры, которые практикующий специалист может выполнить с учетом факторов, изложенных в пункте A37, для определения того, подтверждается ли финансовая информация приобретаемого предприятия фактическими доказательствами, включают:
- направление запросов руководству приобретаемого предприятия относительно следующего:
 - каковы процессы, с помощью которых был подготовлен источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, и надежность соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется этот источник;
 - все ли операции отражены;
 - подготовлен ли источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, в соответствии с учетной политикой приобретаемого предприятия;
 - принимались ли изменения в учетной политике с момента последнего аудита или обзорной проверки и, если такие изменения были, как они были учтены;
 - каковы оценки руководством риска существенного искажения источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, в результате недобросовестных действий;
 - каковы последствия изменений в деятельности и операциях приобретаемого предприятия;
 - рассмотрение результатов этого аудита или обзорной проверки, а также того, могут ли эти результаты указывать на существование вопросов в связи с подготовкой источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, если практикующий специалист выполнял аудит или обзорную проверку непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информации за период;
 - подтверждение информации, предоставленной руководством приобретаемого предприятия в ответ на запрос практикующего специалиста, если ответы не соответствуют пониманию практикующим специалистом приобретаемого предприятия или обстоятельств задания;

- сравнение источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, с соответствующей финансовой информацией за предыдущий период и, если применимо, с непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информацией и обсуждение значительных изменений с руководством приобретаемого предприятия.

Модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или раздел «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, либо источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия

Возможные последствия (см. пункт 23(a))

- A39. Не все модифицированные мнения или выводы по результатам аудита или обзорной проверки или разделы «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, обязательно окажут влияние на решение о том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. Например, мнение аудитора с оговоркой может быть выражено по финансовой отчетности организации, если отсутствует раскрытие информации по вознаграждению лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. В таком случае, если эта финансовая отчетность используется в качестве источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, такое мнение с оговоркой может не иметь последствий для решения о том, может ли быть выполнена компиляция проформы отчета о чистых активах и отчета о прибылях и убытках во всех существенных аспектах на основе применимых критериев.

Дальнейшие надлежащие меры (см. пункты 23(b), 24)

- A40. Дальнейшие надлежащие меры, которые может принять практикующий специалист, включают, например, следующее:

- в отношении требования пункта 23(b):
 - обсуждение вопроса с ответственной стороной;
 - если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, включение в заключение практикующего специалиста ссылки на модифицированное мнение аудитора, на вывод по обзорной проверке или на раздел «Важные обстоятельства», если, в соответствии с суждением практикующего специалиста, данный вопрос является важным для понимания пользователями проформы финансовой информации;
- в отношении требования пункта 24, если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, модификация мнения практикующего специалиста;
- если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, отказ от предоставления заключения или от задания;
- обращение за юридической консультацией.

Оценка представления проформы финансовой информации

Недопущение ассоциированности с финансовой информацией, вводящей в заблуждение (см. пункт 26(b))

- A41. В соответствии с Кодексом СМСЭБ недопустимо, чтобы практикующий специалист намеренно ассоциировался с отчетами, декларациями, сообщениями и прочей информацией, которая, по мнению практикующего специалиста⁹:

- содержит ложное по существу или вводящее в заблуждение заявление;
- содержит небрежно составленные утверждения или сведения;

⁹ Кодекс СМСЭБ, пункт 110.2.

- (с) содержит пропуски или затрудняет понимание информации, обязательной для включения, если эти пропуски и формулировки, затрудняющие понимание, могут ввести пользователя в заблуждение.

Раскрытие информации, сопровождающее проформу финансовой информации (см. пункты 14(с), 26(с))

A42. Надлежащее раскрытие информации может включать следующие вопросы:

- характер и цель проформы финансовой информации, включая характер события или операции, и дату, на которую, согласно допущениям, произошло данное событие или была выполнена данная операция;
- источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, и то, было ли выпущено заключение по результатам аудита или обзорной проверки этого источника;
- корректировки для составления проформы, включая описание и пояснение каждой корректировки; для финансовой информации приобретаемого или отчуждаемого предприятия – источник, из которого была извлечена информация, а также то, было ли выпущено заключение по результатам аудита или обзорной проверки данного источника;
- описание применимых критериев, на основе которых была выполнена компиляция проформы финансовой информации, если такое описание не является общедоступным;
- заявление о том, что компиляция проформы финансовой информации была выполнена только для целей иллюстрации и что в связи с ее сущностью проформа не представляет фактического финансового положения, финансовых результатов или потоков денежных средств организации.

Раскрытие этой или иной специальной информации может требоваться соответствующим законом или нормативным актом.

Рассмотрение значительных событий после отчетной даты (см. пункт 26(d))

A43. Так как практикующий специалист не выражает мнения об источнике, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, он не обязан выполнять процедуры для выявления событий после даты, на которую составлен источник, использованный для извлечения нескорректированной финансовой информации, которые требуют корректировки источника или которые должны быть раскрыты в источнике. Тем не менее практикующий специалист должен рассмотреть вопрос о том, не привлекли ли его внимание какие-либо значительные события, произошедшие после даты источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, которые могут потребовать включения ссылки или раскрытия информации о них в пояснительных примечаниях к проформе финансовой информации, чтобы избежать возможности введения пользователей проформы финансовой информации в заблуждение. Такое рассмотрение основано на выполнении процедур в соответствии с настоящим стандартом или на знаниях практикующего специалиста об организации и об обстоятельствах задания. Например, после даты источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, организация могла выполнить операцию с капиталом, предполагающую конвертацию ее конвертируемых долговых инструментов в долевые инструменты. Если информация о такой операции не будет раскрыта, это может привести к тому, что проформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение.

Существенные несоответствия в прочей информации (см. пункт 27)

A44. Дальнейшие надлежащие меры, которые может принять практикующий специалист, если ответственная сторона отказывается пересмотреть проформу финансовой информации или прочую информацию, если уместно, включают, например, следующее:

- если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта:
 - описание существенного несоответствия в заключении практикующего специалиста;
 - модификация мнения практикующего специалиста;

- отказ от заключения или от задания;
- обращение за юридической консультацией.

Письменные заявления (см. пункт 28(а))

A45. В некоторых обстоятельствах в связи с существованием определенных видов операций ответственная сторона должна будет выбрать положения учетной политики в отношении корректировок для составления проформы, которые организация ранее не формулировала, так как у нее не было соответствующих операций. В этом случае практикующий специалист может потребовать от ответственной стороны уточнить письменные заявления с включением в них подтверждений того, что выбранная учетная политика представляет собой политику, принятую организацией для таких видов операций.

Формирование мнения

Уверенность относительно дополнительных вопросов согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта (см. пункт 29)

A46. Соответствующий закон или правила могут содержать требования относительно необходимости выражения практикующим специалистом мнения по вопросам, не связанным с тем, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев. В некоторых обстоятельствах практикующему специалисту не потребуется выполнять дополнительные процедуры. Например, соответствующий закон или правила могут содержать требования, согласно которым практикующий специалист должен выразить мнение о том, соответствует ли основа, использованная ответственной стороной для компиляции проформы финансовой информации, учетной политике организации. Выполнение требований пунктов 18 и 22(с) настоящего стандарта обеспечивает основу для выражения такого мнения.

A47. В других обстоятельствах от практикующего специалиста может потребоваться выполнение дополнительных процедур. Характер и объем дополнительных процедур могут различаться в зависимости от характера прочих вопросов, в отношении которых согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта практикующий специалист должен выразить мнение.

Заявление об ответственности практикующего специалиста за подготовку заключения

A48. Соответствующий закон или правила могут содержать требования, согласно которым практикующий специалист должен включить в заключение практикующего специалиста четкое заявление, устанавливающее или подтверждающее ответственность практикующего специалиста за данное заключение. Включение такого дополнительного заявления в заключение практикующего специалиста в соответствии с законом или нормативным актом не противоречит требованиям настоящего стандарта.

Раскрытие информации о применимых критериях (см. пункт 30)

A49. Ответственной стороне не требуется повторять в пояснительных примечаниях к проформе финансовой информации сведения о критериях, предусмотренных соответствующим законом или нормативным актом или установленных уполномоченной или признанной организацией по разработке и утверждению стандартов. Эти критерии будут общедоступны в соответствии с порядком представления отчетности, следовательно, будут подразумеваться при компиляции проформы финансовой информации ответственной стороной.

A50. Если ответственная сторона разработала конкретные критерии, информация о них должна быть раскрыта, чтобы пользователи могли получить надлежащее понимание того, как компиляция проформы финансовой информации была выполнена ответственной стороной.

Подготовка заключения по заданию, обеспечивающему уверенность

Заголовок (см. пункт 35(а))

A51. Заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого практикующего специалиста (например, «Заключение независимого практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг»), подтверждает, что

практикующий специалист соблюдал все этические требования в отношении независимости в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным).¹⁰ В этом заключается отличие заключения независимого практикующего специалиста от отчетов, выпущенных другими лицами.

Адресат (адресаты) (см. пункт 35(b))

- A52. Соответствующий закон или правила могут устанавливать адресата или адресатов заключения. В ином случае практикующий специалист может согласовать с организацией вопрос о том, кто будет адресатом или адресатами, в рамках условий задания.

Вводные разделы (см. пункт 35(c))

- A53. Так как проформа финансовой информации будет включена в проспект ценных бумаг, содержащий также прочую информацию, практикующий специалист может рассмотреть вопрос (если позволяет форма представления заключения) о включении ссылки, указывающей на раздел, в котором представлена проформа финансовой информации. Это поможет пользователям идентифицировать проформу финансовой информации, к которой относится заключение практикующего специалиста.

Мнение (см. пункты 13(c), 35(h))

- A54. Использование формулировки «компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных аспектах на основе [применимых критериев]» или формулировки «компиляция проформы финансовой информации была выполнена надлежащим образом на указанной основе» для выражения мнения в конкретной юрисдикции определяется законом или нормативным актом, регулирующими предоставление заключения о проформе финансовой информации в этой юрисдикции, или общепринятой практикой в этой юрисдикции.
- A55. В некоторых юрисдикциях соответствующим законом или нормативным актом может быть установлена формулировка мнения практикующего специалиста, отличающаяся по терминологии от приведенных выше. В таких случаях от практикующего специалиста может потребоваться применение суждения для того, чтобы установить, позволит ли выполнение им процедур, указанных в настоящем стандарте, выразить мнение с использованием формулировки, предписанной законом или нормативным актом, или необходимо выполнение дополнительных процедур.
- A56. Если практикующий специалист приходит к выводу о том, что выполнение процедур, указанных в настоящем стандарте, является достаточным для того, чтобы он мог выразить мнение с использованием формулировки, предписанной законом или нормативным актом, то эту формулировку можно считать эквивалентной двум вариантам формулировки, приведенным в настоящем стандарте.

Пример заключения (см. пункт 35)

- A57. Заключение практикующего специалиста, содержащее немодифицированное мнение, приведено в Приложении.

¹⁰ МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 20.

Приложение

(см. пункт А57)

Пример заключения, содержащего немодифицированное мнение, подготовленного практикующим специалистом

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ КОМПИЛЯЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВХОДЯЩЕЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ

[Надлежащий адресат (адресаты)]

Заключение о компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг

Мы выполнили задание, обеспечивающее уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации организации ABC, выполненной [ответственной стороной]. Проформа финансовой информации включает [проформу заключения о чистых активах по состоянию на (дата)], [проформу отчета о прибылях и убытках за период, закончившийся (дата)], [проформу отчета о движении денежных средств за период, закончившийся (дата)] и соответствующие примечания [приведенные на страницах xx–xx проспекта ценных бумаг, выпущенного организацией]. Применимые критерии, на основе которых [ответственная сторона] выполнила компиляцию проформы финансовой информации, [указаны в (Положении о сделках с ценными бумагами XX) и описаны в (Примечании X) / описаны в (Примечании X)].

Компиляция проформы финансовой информации была выполнена [ответственной стороной] для того, чтобы проиллюстрировать влияние [события или операции], [описанного (описанной) в Примечании X], на [финансовое положение организации по состоянию на (дата)] и [(финансовые результаты организации / ее финансовые результаты и потоки денежных средств) за период, закончившийся (дата)], которое имело бы место, если бы это [событие] произошло [или эта операция была выполнена] на [дата] [и дата соответственно]. Для целей компиляции информация о [финансовом положении], [финансовых результатах] [и потоках денежных средств] организации была извлечена [ответственной стороной] из финансовой отчетности организации [за период, закончившийся (дата)], в отношении которой [было опубликовано (аудиторское заключение / заключение по результатам обзорной проверки) / (не было опубликовано заключение по результатам аудита или заключение по результатам обзорной проверки)].¹

Ответственность [ответственной стороны] за проформу финансовой информации

[Ответственная сторона] несет ответственность за компиляцию проформы финансовой информации на основе [применимых критериев].

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества¹ и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в выражении мнения в соответствии с требованиями [Положения о сделках с ценными бумагами XX] в отношении того, была ли компиляция проформы финансовой

¹ Если аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки было модифицировано, может быть приведена ссылка на то место в проспекте ценных бумаг, где описана модификация.

² МСКК 1, "Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг".

информации выполнена во всех существенных аспектах [ответственной стороной] на основе [применимых критериев].

Мы выполнили наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует, чтобы практикующий специалист планировал и выполнял процедуры таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что [ответственная сторона] выполнила компиляцию проформы финансовой информации во всех существенных аспектах на основе [применимых критериев].

Для целей настоящего задания мы не обязаны выполнять пересмотр или перевыпуск заключения или мнения в отношении финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась для проведения компиляции проформы финансовой информации. В процессе выполнения настоящего задания мы не выполняли аудит или обзорную проверку финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации.

Целью настоящей проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является исключительно иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Следовательно, мы не обеспечиваем уверенность в том, что фактический результат события или операции на [дата] будет соответствовать представленному результату.

Задание, обеспечивающее разумную уверенность, по представлению заключения о том, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных аспектах на основе применимых критериев, включает в себя выполнение процедур для того, чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего:

- оказывают ли соответствующие корректировки для составления проформы надлежащее влияние на данные критерии;
- отражает ли проформа финансовой информации надлежащее применение этих корректировок к нескорректированной финансовой информации.

Выбор процедур зависит от суждения практикующего специалиста с учетом понимания им организации, события или операции, в отношении которых проводилась компиляция проформы финансовой информации, и других соответствующих условий задания.

Задание также включает оценку представления проформы финансовой информации в целом.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, [компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных аспектах на основе (применимых критериев) / компиляция проформы финансовой информации была выполнена надлежащим образом на указанной основе].

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Соответствующий закон или правила могут содержать требования относительно необходимости выражения практикующим специалистом мнения по прочим вопросам (см. пункты А46–А47). Форма и содержание настоящего раздела заключения практикующего специалиста зависит от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению заключений и отчетов.]

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом заключения]

[Адрес практикующего специалиста]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ 4400

(ранее МСА 920)

«ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 «*Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации*» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

1. Целью настоящего Международного стандарта сопутствующих услуг (МССУ) является установление стандартов и предоставление указаний относительно профессиональных обязанностей аудитора¹ при выполнении заданий, связанных с проведением согласованных процедур применительно к финансовой информации, а также относительно формы и содержания отчета, который аудитор предоставляет в связи с такими заданиями.
2. Настоящий стандарт прежде всего регулирует задания, связанные с финансовой информацией. Однако его положения могут быть также использованы при выполнении заданий в отношении нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает необходимыми знаниями по соответствующему вопросу и имеются разумные критерии, на основании которых им могут быть сформированы выводы. При применении настоящего стандарта аудитор могут быть также полезны указания, содержащиеся в Международных стандартах аудита (МСА).
3. Задание по выполнению согласованных процедур может предполагать выполнение определенных процедур как в отношении отдельных элементов финансовой информации (например, кредиторской, дебиторской задолженности, закупок у связанных сторон, выручки и прибыли сегмента организации), финансовых отчетов (например, бухгалтерского баланса), так и всего комплекта финансовой отчетности.

Цель задания по выполнению согласованных процедур

4. Целью задания по выполнению согласованных процедур является проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и предоставление отчета об обнаруженных фактах.
5. Поскольку аудитор всего лишь предоставляет отчет об обнаруженных фактах по согласованным процедурам, никакая уверенность не выражается. Вместо этого пользователи отчета самостоятельно оценивают проведенные процедуры и замечания, предоставленные аудитором, и делают собственные выводы на основании его работы.

¹ Термин «аудитор» используется во всех официальных документах Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность как в отношении заданий по аудиту, так и в отношении обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг, которые аудитор может оказывать. Однако такое употребление термина не означает, что лицо, осуществляющее обзорную проверку или оказывающее услуги по обеспечению уверенности или сопутствующие услуги, обязательно должно проводить аудит финансовой отчетности организации.

6. Отчет предназначен только для тех сторон, которые договорились о выполнении процедур, так как прочие стороны, не обладая информацией о причинах проведения процедур, могут неправильно истолковать результаты.

Общие принципы задания по выполнению согласованных процедур

7. Аудитор должен соблюдать Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, изданный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ). Этическими принципами, регулирующими профессиональные обязанности аудитора в связи с данным типом заданий, являются:
 - (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение;
 - (f) технические стандарты.

Независимость не является обязательным требованием для заданий по выполнению согласованных процедур. Однако условия или цели задания либо национальные стандарты могут требовать от аудитора соблюдения требований независимости согласно Кодексу СМСЭБ. В том случае, если аудитор не является независимым, этот факт должен быть отмечен в отчете об обнаруженных фактах.

8. Аудитор должен выполнять задание по выполнению согласованных процедур в соответствии с настоящим стандартом и условиями задания.

Определение условий задания

9. Аудитор должен удостовериться в том, что у всех, включая представителей организации и, как правило, иных определенных сторон, которые получают копии отчета об обнаруженных фактах, есть четкое понимание того, какие согласованные процедуры будут проводиться и каковы условия задания. Следующие вопросы подлежат согласованию:
 - характер задания, включая тот факт, что проводимые процедуры не являются ни аудитом, ни обзорной проверкой, а значит, не будет выражаться уверенность;
 - заявленная цель задания;
 - определение финансовой информации, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры;
 - характер, сроки и объем конкретных процедур, которые будут проводиться;
 - предполагаемая форма отчета об обнаруженных фактах;
 - ограничения на распространение отчета об обнаруженных фактах. При наличии каких-либо противоречий между такими ограничениями и юридическими требованиями (если применимо) аудитор должен будет отказаться от выполнения задания.
10. В некоторых случаях, например, когда предполагаемые процедуры согласованы между регулирующим органом, представителями отрасли и представителями бухгалтерской профессии, у аудитора может не быть возможности обсудить процедуры со всеми сторонами, которые получают отчет. В таком случае аудитор может, например, обсудить предполагаемые процедуры с соответствующими представителями заинтересованных сторон, изучить полученную от них корреспонденцию или направить им проект отчета, который будет выпущен.
11. Исходя как из своих собственных интересов, так и из интересов клиента, аудитор должен направить клиенту письмо-соглашение, в котором будут документально отражены основные условия назначения. Письмо-соглашение об условиях задания подтверждает согласие аудитора принять назначение и помогает избежать недопонимания в таких вопросах, как цели и объем задания, объем обязанностей аудитора и форма выпускаемых отчетов.
12. В письмо-соглашение об условиях задания должны быть включены следующие вопросы:

- перечень процедур, подлежащих выполнению и согласованных сторонами;
- заявление о том, что отчет об обнаруженных фактах будет распространяться только среди указанных лиц, которые дали согласие на выполнение процедур.

Кроме того, аудитор может, если сочтет нужным, приложить к письму-соглашению проект отчета об обнаруженных фактах, который будет подготовлен. Образец письма-соглашения об условиях задания приведен в Приложении 1 к настоящему МССУ.

Планирование

13. Аудитор должен планировать работу так, чтобы задание достигло своей цели.

Документация

14. Аудитор должен документально оформлять все вопросы, имеющие значение для предоставления доказательств в отношении отчета об обнаруженных фактах, а также доказательств, подтверждающих, что задание было проведено в соответствии с настоящим МССУ и условиями задания.

Процедуры и доказательства

15. Аудитор должен выполнить процедуры, согласованные сторонами, используя собранные доказательства в качестве основы для составления отчета об обнаруженных фактах.
16. Конкретные процедуры, которые могут быть проведены в рамках задания по выполнению согласованных процедур, могут включать в себя:
 - опрос и анализ;
 - пересчет, сравнение и техническая проверка точности данных;
 - наблюдение;
 - инспектирование;
 - получение подтверждений.

В Приложении 2 к настоящему МССУ приведен пример отчета, содержащего примерный список процедур, которые могут использоваться в рамках задания по выполнению согласованных процедур.

Подготовка отчета

17. Отчет по результатам задания по выполнению согласованных процедур должен содержать достаточно подробную информацию о цели и согласованных процедурах в рамках задания для того, чтобы пользователь мог понять характер и объем выполненной работы.
18. Отчет об обнаруженных фактах должен включать:
 - (a) заголовок;
 - (b) наименование получателя (обычно это клиент, который привлек аудитора для проведения согласованных процедур);
 - (c) определение конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой были проведены согласованные процедуры;
 - (d) подтверждение, что выполненные процедуры соответствуют тем, которые были согласованы с получателем;
 - (e) заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг, применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур, или в соответствии с национальными стандартами либо сложившейся практикой;
 - (f) если применимо, заявление о том, что аудитор не является независимым лицом по отношению к организации;
 - (g) указание цели, с которой были выполнены согласованные процедуры;
 - (h) перечень конкретных выполненных процедур;

- (i) описание обнаруженных аудитором фактов, включая достаточно подробную информацию о выявленных ошибках и расхождениях;
- (j) заявление о том, что выполненные процедуры не являются ни аудитом, ни обзорной проверкой и, следовательно, уверенность не выражается;
- (k) заявление о том, что, если бы аудитором были выполнены дополнительные процедуры, аудит или обзорная проверка, могли бы быть обнаружены другие вопросы, которые были бы также включены в отчет;
- (l) заявление о том, что отчет предназначен только для тех лиц, которые дали согласие на выполнение процедур;
- (m) если применимо, заявление о том, что отчет относится только к указанным элементам, счетам, статьям или к определенной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется на финансовую отчетность организации в целом;
- (n) дату отчета;
- (o) адрес аудитора;
- (p) подпись аудитора.

В Приложении 2 к настоящему МССУ приведен пример отчета об обнаруженных фактах, подготовленного в связи с заданием по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Особенности выполнения заданий для организаций государственного сектора

1. *Отчет, подготовленный в рамках задания для организации государственного сектора, может быть предназначен не только для лиц, давших согласие на выполнение процедур, но также распространен среди более широкого круга лиц и организаций (например, при проведении парламентского расследования в отношении какой-либо государственной организации или правительственного учреждения).*
2. *Необходимо также отметить, что задания для организаций государственного сектора могут существенно различаться, и необходима осторожность при определении того, является ли задание действительно заданием по выполнению согласованных процедур или, по сути, оно предполагает аудит финансовой информации (например, задание по подготовке отчета о результатах деятельности).*

Приложение 1**Пример письма-соглашения об условиях задания по выполнению согласованных процедур**

Настоящее письмо-соглашение предназначено для использования в качестве руководства в связи с положениями пункта 9 настоящего МССУ и не является образцом стандартного письма. Письмо-соглашение должно быть модифицировано с учетом требований конкретного задания и обстоятельств.

Вниманию совета директоров или других соответствующих представителей клиента, привлечшего аудитора

Настоящее письмо-соглашение призвано подтвердить наше понимание условий и целей задания, а также характера услуг, которые мы предоставим, и ограничений, связанных с ними. Задание будет выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (или соответствующими национальными стандартами, или сложившейся практикой), применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур, что мы, следовательно, укажем в нашем отчете.

Мы договорились о выполнении следующих процедур и о том, что по итогам нашей работы будет подготовлен отчет об обнаруженных фактах:

(опишите характер, сроки и объем процедур, которые будут выполнены, включая конкретное указание, если применимо, документов и данных, которые будут изучены, перечень лиц, с которыми вы свяжетесь, а также список сторон, у которых получите подтверждения).

Процедуры, которые будут выполнены, предназначены исключительно для того, чтобы помочь вам в (укажите цель). Подготовленный нами отчет не должен быть использован ни в каких других целях и предоставляется исключительно для вашей информации.

Процедуры, которые мы будем выполнять, не относятся к аудиту или обзорной проверке в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок (или укажите соответствующие национальные стандарты либо сложившуюся практику), и, следовательно, уверенность по их итогам не выражается.

Мы надеемся на всестороннюю поддержку со стороны ваших сотрудников и полагаем, что они предоставят нам любые данные, документацию и любую другую информацию, запрашиваемую в связи с выполнением настоящего задания.

Стоимость услуг, счета на оплату которых будут выставляться по мере их оказания, будет рассчитываться на основе количества времени, необходимого нашим специалистам для выполнения задания, плюс накладные расходы. Почасовые ставки наших специалистов зависят от занимаемых ими должностей на проекте, а также опыта и навыков, необходимых для квалифицированного оказания услуг.

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенную копию настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями задания, включая перечень конкретных процедур, которые, согласно нашим договоренностям, будут выполнены.
XYZ & Co

Подтверждено от имени организации ABC

(подпись)

[Имя и должность]

[Дата]

Приложение 2**Пример отчета об обнаруженных фактах в отношении кредиторской задолженности****ОТЧЕТ ОБ ОБНАРУЖЕННЫХ ФАКТАХ**

Внимание (указать лиц, которые привлекли аудитора)

Мы выполнили перечисленные ниже процедуры, согласованные с вами, в отношении кредиторской задолженности организации ABC по состоянию на (указать дату), информация о которой дана в приложениях (в данном примере отсутствуют). Задание было выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (или укажите соответствующие национальные стандарты либо сложившуюся практику), применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур. Указанные процедуры проведены исключительно для того, чтобы помочь вам в оценке правильности данных по кредиторской задолженности, и включали следующее:

1. Мы получили и проверили суммирование остатков кредиторской задолженности в оборотно-сальдовой ведомости по состоянию на (указать дату), подготовленное организацией ABC, и сравнили итог с остатком на соответствующем счете основного регистра.
2. Мы сверили наименования крупных поставщиков из приложенного перечня (отсутствует в настоящем примере) и суммы задолженности на (указать дату) с наименованиями и суммами в оборотно-сальдовой ведомости.
3. Мы получили акты сверки от поставщиков или запросили их подтвердить остатки задолженности по состоянию на (указать дату).
4. Мы сравнили такие сведения или подтверждения с суммами, упомянутыми в пункте 2. В тех случаях, когда были расхождения, мы попросили организацию ABC предоставить сверку. Мы установили и составили список неоплаченных счетов, кредит-нот и чеков на сумму свыше xxx. Мы обнаружили и изучили такие счета и кредит-ноты, которые были впоследствии получены, а также чеки, которые были впоследствии оплачены, и подтвердили, что они, действительно, должны были быть указаны в сверке как неоплаченные.

Наши выводы по итогам проведенных процедур указаны ниже:

- (a) По пункту 1 мы подтвердили, что суммирование произведено корректно и что итоговая сумма верна.
- (b) По пункту 2 мы подтвердили, что между сверенными суммами расхождений нет.
- (c) По пункту 3 мы подтвердили, что по всем поставщикам были предоставлены подтверждения.
- (d) По пункту 4 мы подтвердили, что суммы сходятся, а в тех случаях, когда были расхождения, подтвердили, что организация ABC подготовила сверку и что кредит-ноты, счета и неоплаченные чеки на сумму свыше xxx были корректно указаны как статьи, по которым имеются расхождения, за исключением:

(детализировать исключения).

Принимая во внимание, что упомянутые выше процедуры не относятся к аудиту или обзорной проверке, проводимой в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок (или соответствующими национальными стандартами, или сложившейся практикой), мы не выражаем уверенности в отношении кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату).

Если бы мы выполняли дополнительные процедуры или проводили аудит либо обзорную проверку финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, или Международными стандартами обзорных проверок, или соответствующими национальными стандартами или сложившейся практикой, мы могли бы выявить какие-либо другие факты, о которых вы были бы проинформированы.

Наш отчет предназначен для использования исключительно в целях, указанных в первом абзаце настоящего документа, а также для вашего сведения и не подлежит использованию в каких-либо иных целях или передаче иным лицам. Настоящий отчет касается только упомянутых выше счетов и статей и не распространяется на финансовую отчетность организации ABC в целом.

[Аудитор]

[Дата]
[Адрес]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ 4410
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ»**

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренный) «*Задачи по компиляции*» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) устанавливает обязанности практикующего специалиста, привлекаемого для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации прошлых периодов без обеспечения уверенности в отношении данной информации, а также для отражения в отчетности сведений о выполненном задании в соответствии с настоящим МССУ (см. пункты А1–А2).
2. Настоящий МССУ применим к заданиям по компиляции финансовой информации прошлых периодов. Настоящий стандарт может применяться, с учетом соответствующей адаптации, к заданиям по компиляции финансовой информации, не относящейся к финансовой информации прошлых периодов, а также к заданиям по компиляции нефинансовой информации. Далее в настоящем МССУ «финансовой информацией» называется «финансовая информация прошлых периодов» (см. пункты А3–А4).
3. Если практикующий специалист получает запрос на оказание руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации, то может потребоваться надлежащее рассмотрение вопроса о том, должно ли данное задание быть выполнено в соответствии с настоящим МССУ. К числу факторов, указывающих на целесообразность применения настоящего стандарта, включая подготовку отчетности на основании настоящего МССУ, относятся вопросы о том, действительно ли:
 - раскрытие финансовой информации предусмотрено положениями действующего законодательства или нормативно-правовыми актами и должна ли она размещаться в открытом доступе;
 - внешние стороны, кроме предполагаемых пользователей финансовой информации, могут ассоциировать практикующего специалиста с такой финансовой отчетностью, и существует риск того, что степень участия такого специалиста в подготовке данной информации может быть неверно воспринята, например:
 - если финансовая информация предназначена для использования сторонами, кроме руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, или может быть предоставлена в пользу сторон или получена сторонами, не являющимися ее предполагаемыми пользователями;
 - если имя практикующего специалиста ассоциируется с финансовой информацией (см. пункт А5).

Взаимосвязь с МСКК 1¹

4. В обязанности аудиторской организации входит разработка и внедрение систем контроля качества, политики и процедур. Действие МСКК 1 распространяется на организации профессиональных бухгалтеров применительно к заданиям по компиляции.² Положения настоящего МССУ, касающиеся контроля качества на уровне отдельных заданий по компиляции, разработаны исходя из того, что аудиторская организация обязана соблюдать требования МСКК 1 или иные требования, которые являются не менее строгими (см. пункты А6–А11).

Задание по компиляции

5. Руководство может направить практикующему профессиональному бухгалтеру запрос на оказание содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации. Ценность выполнения задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ для пользователей финансовой информации обусловлена применением профессиональных знаний, опыта и навыков практикующего специалиста в области ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности с учетом соблюдения профессиональных стандартов, включая соответствующие этические требования, а также четким информированием соответствующих лиц о характере и объеме участия практикующего специалиста в подготовке скомпилированной финансовой информации (см. пункты А12–А15).
6. Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, то такое задание не требует от практикующего специалиста подтверждения точности или полноты информации, предоставляемой руководством для целей компиляции, или иного сбора доказательств для выражения аудиторского мнения или формирования вывода по результатам обзорной проверки относительно подготовки финансовой информации.
7. Руководство продолжает нести ответственность за финансовую информацию и исходные данные, на основе которых она подготовлена и представлена. Такая ответственность предполагает применение руководством суждения, необходимого для подготовки и представления финансовой информации, включая отбор и применение соответствующих принципов учетной политики, а также (по мере необходимости) расчет обоснованных оценочных значений (см. пункты А12–А13).
8. Настоящий МССУ не определяет обязанностей руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и действует параллельно с законодательством и нормативно-правовыми актами, регламентирующими их обязанности. Задание, выполняемое в соответствии с настоящим стандартом, осуществляется при допущении, что руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, согласовали определенные обязанности, которые являются основополагающими для выполнения задания по компиляции (см. пункты А12–А13).
9. Финансовая информация, в отношении которой выполняется задание по компиляции, может потребоваться для различных целей, в том числе:
 - (а) для выполнения требований по регулярному представлению обязательной финансовой отчетности, устанавливаемых законодательством или нормативно-правовыми актами;
 - (б) для целей, не связанных с представлением обязательной финансовой отчетности на основании соответствующих положений законодательства или нормативно-правовых актов, например:
 - для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, – отчетности, подготовленной на основе информации, отвечающей их конкретным целям (например, при подготовке финансовой отчетности для служебного пользования);
 - в отношении периодической финансовой отчетности, составляемой для внешних пользователей на основе соглашения или иной формы договоренности (например, финансовая информация, передаваемая финансирующему органу в подтверждение

¹ Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

² МСКК 1, пункт 4.

обоснованности предоставления или продолжения предоставления дотаций или грантов);

- для целей сделки, например, в качестве обоснования операции, влекущей изменения в структуре собственности или структуре финансирования (например, при слиянии или приобретении).
10. Для подготовки и представления финансовой информации могут использоваться различные концепции подготовки финансовой отчетности: от простых принципов подготовки финансовой отчетности конкретной организации до общепринятых стандартов финансовой отчетности. Выбор руководством той или иной концепции подготовки финансовой отчетности для составления и представления финансовой информации обусловлен характером деятельности организации и предполагаемым использованием такой информации (см. пункты A16–A18).

Назначение настоящего МССУ

11. В настоящем стандарте перечислены цели, которые практикующий специалист намерен достичь путем соблюдения содержащихся в нем требований. Указанные цели разъясняют контекст, в котором такие требования были определены, и призваны помочь практикующему специалисту понять задачи, которые должны быть решены при выполнении задания по компиляции.
12. В данном МССУ приводятся требования, описываемые при помощи глаголов «должен (должна, должны)» и «обязан (обязана, обязаны)», которые призваны обеспечить достижение практикующим специалистом поставленных целей.
13. Кроме того, в настоящем МССУ содержатся материалы для изучения, определения, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают должный уровень понимания его сути.
14. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы более подробно разъясняют требования и содержат указания по их соблюдению. Хотя такие указания сами по себе не носят обязательного характера, они играют важную роль в надлежащем выполнении требований. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут способствовать получению исходной информации по вопросам, рассматриваемым в настоящем МССУ, которая обеспечит должный уровень соблюдения требований.

Дата вступления в силу

15. Настоящий МССУ вступает в силу в отношении отчетов о выполнении заданий по компиляции от 1 июля 2013 года или после этой даты.

Цели

16. При выполнении задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ цели практикующего специалиста заключаются в следующем:
 - (а) применять профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации;
 - (б) представлять отчетность в соответствии с требованиями настоящего МССУ.

Определения

17. Словарь терминов, который приводится в Сборнике³ (Словарь), содержит термины, определяемые в настоящем МССУ, а также разъяснения других используемых в нем терминов, с целью обеспечить их последовательную интерпретацию. Для целей настоящего МССУ следующие термины имеют приведенные ниже значения:

³ Словарь терминов, относящихся к Международным стандартам, опубликованным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в составе *Сборника международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг* (Сборник), опубликованный Международной федерацией бухгалтеров.

- (a) *Применимая концепция подготовки финансовой отчетности* – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, используемая при подготовке финансовой информации; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами (см. пункты А30–А32).
- (b) *Задание по компиляции* – задание, в рамках которого практикующий специалист применяет знания и опыт в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности для оказания содействия руководству в подготовке и представлении финансовой информации организации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и представляет отчет в соответствии с требованиями настоящего МССУ. В рамках настоящего стандарта термины «компилировать», «компиляция» и «скомпилированный» используются в таком контексте.
- (c) *Руководитель задания* – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемый от имени аудиторской организации отчет и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования.
- (d) *Рабочая группа* – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания. Этот термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией, или организации, входящей в сеть.
- (e) *Искажение* – расхождение между суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи финансовой информации и суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок.
- Если финансовая информация подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению практикующего специалиста, необходимы для того, чтобы финансовая информация была представлена достоверно во всех существенных аспектах или давала правдивое и достоверное представление.
- (f) *Практикующий специалист* – практикующий профессиональный бухгалтер, выполняющий задание по компиляции финансовой информации. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо, в соответствующих случаях, аудиторская организация. Если в настоящем МССУ в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется не термин «практикующий специалист», а термин «руководитель задания». Под терминами «руководитель задания» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
- (g) *Соответствующие этические требования* – этические требования, которые обязана соблюдать рабочая группа при выполнении заданий по компиляции финансовой информации. Эти требования обычно включают части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), за исключением разделов 290 «Независимость: аудиторские задания и задания по обзорной проверке» и 291 «Независимость: прочие задания, обеспечивающие уверенность» части Б), а также более строгие национальные требования (см. пункт А21).

Требования

Выполнение задания по компиляции в соответствии с настоящим стандартом

18. Практикующий специалист обязан в полном объеме ознакомиться с текстом настоящего МССУ, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, чтобы понять цели стандарта и обеспечить надлежащее соблюдение установленных им требований.

Соблюдение значимых требований

19. Практикующий специалист обязан соблюсти каждое требование настоящего МССУ, кроме случаев, когда то или иное требование не относится к заданию по компиляции, например, если обстоятельства, изложенные в требовании, не имеют отношения к данному заданию.
20. Практикующий специалист не должен указывать факт соблюдения требований настоящего МССУ, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по компиляции.

Этические требования

21. Практикующий специалист обязан соблюдать соответствующие этические требования (см. пункты A19–A21).

Профессиональное суждение

22. При выполнении задания по компиляции практикующий специалист обязан применять профессиональное суждение (см. пункты A22–A24).

Контроль качества на уровне задания

23. Руководитель задания несет ответственность:
 - (a) за обеспечение в целом качества каждого задания по компиляции, на которое он назначен;
 - (b) выполнение задания в соответствии с требованиями политики и процедур контроля качества аудиторской организации посредством следующего (см. пункт A25):
 - (i) проведение надлежащих процедур в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий (см. пункт A26);
 - (ii) получение подтверждения того, что рабочая группа в целом обладает надлежащей квалификацией и способностями для выполнения задания по компиляции;
 - (iii) повышенное внимание к признакам невыполнения членами рабочей группы соответствующих этических требований и определение надлежащих действий, если руководитель задания получит информацию, указывающую на невыполнение членами рабочей группы соответствующих этических требований (см. пункт A27);
 - (iv) руководство, надзор и выполнение задания на основании профессиональных стандартов и соответствующих нормативно-правовых актов;
 - (v) принятие ответственности за надлежащее ведение документации по заданию.

Принятие и продолжение задания

Продолжение отношений с клиентами, принятие задания и согласование условий выполнения задания

24. Практикующий специалист не должен принимать задание, предварительно не согласовав условия его выполнения с руководством и заказчиком задания (если отличается от руководства), в том числе:
 - (a) предполагаемое использование и распространение финансовой информации, а также ограничения на ее использование и распространение, если это применимо (см. пункты A20, A28–A29, A32–A33);
 - (b) определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты A20, A30–A33);
 - (c) цель и объем задания по компиляции (см. пункт A20);

- (d) обязанности практикующего специалиста, включая требование о выполнении соответствующих этических требований (см. пункт A20);
 - (e) обязанности руководства в отношении (см. пункты A34–A36):
 - (i) финансовой информации, ее подготовки и представления в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, которая является приемлемой с учетом предполагаемого использования финансовой информации и предполагаемых пользователей;
 - (ii) точности и полноты данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, предоставляемой руководством для выполнения задания по компиляции;
 - (iii) суждений, необходимых для подготовки и представления финансовой информации, включая те, в отношении которых практикующий специалист может оказывать содействие при выполнении задания по компиляции (см. пункт A22);
 - (f) предполагаемые форма и содержание отчета практикующего специалиста.
25. Практикующий специалист обязан отразить согласованные условия выполнения задания в письме-соглашении об условиях задания или иной приемлемой форме письменного соглашения до начала выполнения задания (см. пункты A37–A39).

Повторные задания

26. При выполнении повторных заданий по компиляции практикующий специалист обязан оценить, есть ли необходимость в пересмотре условий задания, в том числе в изменении условий принятия задания, и нужно ли еще раз напомнить руководству о действующих условиях задания (см. пункт A40).

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

27. В процессе выполнения задания по компиляции практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, в зависимости от ситуации, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по компиляции, которые, по его профессиональному суждению, требуют особого внимания руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт A41).

Выполнение задания

Получение понимания практикующим специалистом

28. Практикующий специалист должен получить понимание следующих вопросов в степени, достаточной для выполнения задания по компиляции (см. пункты A42–A44):
- (a) деятельность и операции организации, включая системы бухгалтерского учета и данные бухгалтерского учета организации;
 - (b) применимая концепция подготовки финансовой отчетности, включая ее применение в той отрасли, в которой работает организация.

Компиляция финансовой информации

29. Практикующий специалист должен произвести компиляцию финансовой информации с использованием предоставленных руководством данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, включая значимые суждения.
30. Практикующий специалист обязан обсудить с руководством или, если применимо, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, те значимые суждения, в получении которых практикующий специалист оказывал содействие в ходе компиляции финансовой информации (см. пункт A45).
31. До завершения выполнения задания по компиляции практикующий специалист обязан ознакомиться со скомпилированной финансовой информацией с учетом своего представления о деятельности и операциях организации и о применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт A46).

32. Если при выполнении задания по компиляции практикующему специалисту становится известно о неполноте, неточности или ином неудовлетворительном состоянии предоставленных руководством для целей задания по компиляции данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, включая значимые суждения, практикующий специалист обязан донести этот факт до сведения руководства и запросить дополнительную или уточненную информацию.
33. Если практикующий специалист не может завершить задание по причине непредоставления руководством запрошенных данных бухгалтерского учета, документов, пояснений или прочей информации, включая значимые суждения, то практикующий специалист должен отказаться от задания и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, о причинах такого отказа (см. пункт A52).
34. Если в ходе выполнения задания практикующему специалисту становится известно, что:
- (a) скомпилированная финансовая информация не содержит надлежащих ссылок или описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт A47);
 - (b) для целей недопущения существенного искажения финансовой информации необходимо внести изменения в скомпилированную финансовую информацию (см. пункты A48–A50);
 - (c) скомпилированная финансовая информация вводит в заблуждение (см. пункт A51),
- практикующий специалист обязан предложить руководству внести соответствующие изменения.
35. Если руководство отклоняет или не разрешает практикующему специалисту внести предполагаемые изменения в скомпилированную финансовую информацию, то практикующий специалист обязан отказаться от задания и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, о причинах такого отказа (см. пункт A52).
36. Если отказ от задания не возможен, то практикующий специалист должен определить объем профессиональной и юридической ответственности с учетом сложившихся обстоятельств.
37. Практикующий специалист должен получить от руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, подтверждение того, что они приняли на себя ответственность за окончательный вариант скомпилированной финансовой информации (см. пункт A62).

Документация

38. В документацию по заданию практикующий специалист должен включить (см. пункты A53–A55):
- (a) значимые вопросы, возникающие в ходе выполнения задания по компиляции, и способ решения им данных вопросов;
 - (b) сведения о том, каким образом скомпилированная финансовая информация согласуется с исходными данными, документами, пояснениями и прочей информацией, предоставленной руководством;
 - (c) копию окончательного варианта скомпилированной финансовой информации, за содержание которой руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, приняли на себя ответственность, и отчет практикующего специалиста (см. пункт A62).

Отчет практикующего специалиста

39. Важной задачей подготовки отчета практикующего специалиста является четкое информирование о характере задания по компиляции, а также о функции и обязанностях практикующего специалиста в рамках выполнения данного задания. Отчет практикующего специалиста не является способом выражения мнения или формирования вывода относительно финансовой информации в той или иной форме.
40. Отчет практикующего специалиста по результатам выполнения задания по компиляции должен быть оформлен в письменном виде и содержать следующие элементы (см. пункты A56–A57, A63):
- (a) наименование отчета;

- (b) адресат или адресаты в соответствии с условиями задания (см. пункт A58);
- (c) заявление о том, что практикующий специалист осуществил компиляцию финансовой информации на основе предоставленной руководством информации;
- (d) описание ответственности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении задания по компиляции применительно к финансовой информации;
- (e) определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если используется концепция специального назначения, описание или ссылка на описание такой концепции специального назначения в финансовой информации;
- (f) определение финансовой информации, включая наименование каждого элемента финансовой информации, если она содержит более одного элемента, и даты финансовой информации или периода, к которому она относится;
- (g) описание обязанностей практикующего специалиста в части компиляции финансовой информации, включая указание на то, что задание было выполнено в соответствии с настоящим МССУ и что практикующий специалист выполнил соответствующие этические требования;
- (h) описание того, что считается заданием по компиляции в соответствии с настоящим МССУ;
- (i) пояснения о том, что:
 - (i) поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, практикующий специалист не обязан подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой руководством для целей компиляции;
 - (ii) в связи с этим практикующий специалист не выражает мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки о том, подготовлена ли финансовая информация в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или нет;
- (j) если финансовая информация подготовлена с использованием концепции специального назначения, необходим пункт с пояснениями (см. пункты A59–A61):
 - (i) указывающий на цель подготовки финансовой информации и (по мере необходимости) на ее предполагаемых пользователей или содержащий ссылку на примечание к финансовой информации, в котором раскрывается данная информация;
 - (ii) указывающий получателям отчета на то, что финансовая информация подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, в связи с чем информация может оказаться непригодной для иных целей;
- (k) дата подготовки отчета практикующего специалиста;
- (l) подпись практикующего специалиста;
- (m) адрес практикующего специалиста.

41. В качестве даты составления отчета практикующий специалист должен указать дату завершения выполнения им задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ (см. пункт A62).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта

Общие требования (см. пункт 1)

- A1. В отношении задания по компиляции, в котором заказчиком задания является лицо, отличное от руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, настоящий МССУ может применяться с учетом соответствующей адаптации.

- A2. Участие практикующего специалиста в предоставлении услуг или совершении действий в ходе оказания руководству организации содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации может принимать различные формы. Если практикующий специалист привлекается для оказания организации таких услуг на основании настоящего МССУ, то факт того, что данный практикующий специалист ассоциируется с финансовой информацией, должен быть зафиксирован в отчете практикующего специалиста, предоставляемом в отношении задания по форме, предусматриваемой настоящим стандартом. Отчет практикующего специалиста содержит однозначное утверждение практикующего специалиста о соблюдении настоящего МССУ.

Применение МССУ к заданиям по компиляции, не относящимся к финансовой информации прошедших периодов (см. пункт 2)

- A3. Настоящий стандарт действует применительно к заданиям, в рамках которых практикующий специалист оказывает руководству содействие в подготовке и представлении финансовой информации прошедших периодов. Однако данный МССУ также может применяться (с учетом необходимой адаптации) в случае привлечения практикующего специалиста к оказанию руководству содействия в подготовке и представлении прочей финансовой информации. В качестве примеров такой информации можно привести:
- проформу финансовой информации;
 - прогнозную финансовую информацию, включая финансовые бюджеты или прогнозы.
- A4. Кроме того, практикующие специалисты могут выполнять задания по оказанию руководству содействия в подготовке и представлении нефинансовой информации, например, отчетности по объемам выбросов парниковых газов, статистических или иных информационных отчетов. В данных обстоятельствах практикующий специалист может в соответствующих случаях применять настоящий МССУ, с учетом необходимой адаптации, к указанным видам заданий.

Особенности применения настоящего МССУ (см. пункт 3)

- A5. Обязательное применение настоящего стандарта может быть предусмотрено национальными требованиями в отношении заданий, в рамках которых практикующие специалисты оказывают услуги, относящиеся к подготовке и представлению финансовой информации организации (например, в отношении финансовой отчетности прошедших периодов, необходимой для подачи в государственные органы). Даже если обязательное применение не предусмотрено законодательством или нормативно-правовыми актами, действующими профессиональными стандартами или иными руководящими документами, практикующий специалист, тем не менее, может прийти к выводу об уместности настоящего МССУ в сложившихся обстоятельствах.

Взаимосвязь с МСКК 1 (см. пункт 4)

- A6. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по разработке и применению собственной системы контроля качества в отношении заданий по оказанию сопутствующих услуг, в том числе заданий по компиляции. Такие обязанности направлены на разработку:
- системы контроля качества аудиторской организации;
 - сопутствующей политики аудиторской организации, нацеленной на достижение цели применения системы контроля качества, а также процедур реализации и контроля за соблюдением такой политики.
- A7. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет ответственность по разработке и применению системы контроля качества для обеспечения обоснованной уверенности в том, что:
- (a) аудиторская организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты, применимые требования законодательства и нормативно-правовых актов;
 - (b) отчеты, выпускаемые аудиторской организацией или руководителями задания, являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах⁴.
- A8. Юрисдикция, не принявшая МСКК 1 в отношении заданий по компиляции, может установить собственные требования по контролю качества в аудиторских организациях, выполняющих

⁴ МСКК 1, пункт 11.

такие задания. Положения настоящего МССУ, касающиеся контроля качества на уровне задания, разработаны исходя из того, что принятые требования по контролю качества являются не менее строгими, чем требования МСКК 1. Это обеспечивается тогда, когда данные требования устанавливают обязательства аудиторской организации по достижению целей, указанных в требованиях МСКК 1, в том числе обязательство по разработке системы контроля качества, включая политику и процедуры, касающиеся каждого из следующих элементов:

- ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
- соответствующие этические требования;
- принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

A9. В контексте системы контроля качества аудиторской организации рабочие группы несут ответственность за внедрение процедур контроля качества применительно к заданию.

A10. Если предоставляемая аудиторской организацией или прочими сторонами информация не указывает на иное, то рабочая группа вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- соблюдения положений законодательства и нормативно-правовых актов посредством мониторинга.

При анализе недостатков системы контроля качества аудиторской организации, которые могут негативно повлиять на выполнение задания по компиляции, руководитель задания может рассмотреть вопрос о тех мерах, принимаемых аудиторской организацией для их устранения, которые руководитель задания сочтет достаточными в рамках данного задания по компиляции.

A11. Недостаток системы контроля качества аудиторской организации не всегда указывает на то, что задание по компиляции выполнено с нарушением профессиональных стандартов, действующих положений законодательства и нормативно-правовых актов или что отчет практикующего специалиста является ненадлежащим.

Задание по компиляции

Использование терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» (см. пункты 5, 7–8)

A12. Соответствующие обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, различаются в зависимости от юрисдикции и вида организации. Данные различия определяют порядок применения практикующим специалистом требований настоящего МССУ в отношении руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Следовательно, фраза «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление», используемая в различных частях настоящего стандарта, призвана обратить внимание практикующего специалиста на тот факт, что в зависимости от окружения организации могут иметь место разные структуры и формы руководства и управления.

A13. Различные обязанности по подготовке финансовой информации и финансовой отчетности распределяются между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в зависимости от таких факторов, как:

- ресурсы и структура организации;
- соответствующие функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление внутри организации, установленные действующими положениями законодательства и

нормативно-правовыми актами, или, если организация не является регулируемой, официально закрепленными договоренностями в части управления или подотчетности организации (например, в соответствии с договором, учредительными или иными документами, посредством которых учреждена организация).

Во многих малых организациях функции руководства и управления организации часто бывают не разделены, или лица, отвечающие за корпоративное управление, также участвуют в управлении организацией. Во многих других случаях, особенно в более крупных организациях, руководство отвечает за ведение дел, текущую деятельность организации и представление соответствующей отчетности, а лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за действиями руководства. В более крупных организациях лица, отвечающие за корпоративное управление, зачастую несут или принимают на себя ответственность за утверждение финансовой информации организации, особенно если она предназначена для внешних пользователей. В крупных организациях подгруппа лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, аудиторский комитет, нередко выполняет определенные надзорные функции. В ряде стран подготовка финансовой отчетности организации в соответствии с определенной концепцией относится к сфере ответственности лиц, отвечающих за корпоративное управление, тогда как в других странах эта функция закреплена за руководством.

Участие в прочих действиях в связи с подготовкой и представлением финансовой информации (см. пункт 5)

- A14. Объем задания по компиляции зависит от обстоятельств его выполнения. Вместе с тем задание в любом случае предполагает оказание руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации. Предметом некоторых заданий по компиляции становится уже подготовленная руководством финансовая информация, которая может быть оформлена в виде проекта или предварительного документа.
- A15. В дополнение к выполнению задания по компиляции практикующий специалист может также привлекаться для совершения некоторых иных действий от имени руководства. Например, практикующий специалист может дополнительно получить запрос на сбор, классификацию и обобщение исходных данных бухгалтерского учета организации, а также на их обработку для получения данных бухгалтерского учета вплоть до составления оборотно-сальдовой ведомости. В таком случае оборотно-сальдовая ведомость используется в качестве исходной информации, на основе которой практикующий специалист может произвести компиляцию финансовой информации, к которой относится задание по компиляции, в соответствии с настоящим МССУ. Чаще всего так происходит в малых организациях, не имеющих хорошо организованных систем ведения учета, или в организациях, предпочитающих передавать задачи по подготовке данных бухгалтерского учета внешним подрядчикам. Настоящий стандарт не распространяется на дополнительные действия, которые могут быть совершены практикующим специалистом при оказании руководству содействия по другим вопросам, до компиляции финансовой отчетности организации.

Концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 10)

- A16. Финансовая информация может быть подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:
- стандартных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации (концепция подготовки финансовой отчетности общего назначения);
 - потребностей определенных пользователей в финансовой информации (концепция подготовки финансовой отчетности специального назначения).

Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяют форму и содержание финансовой информации. В ряде случаев концепция подготовки финансовой отчетности может называться «принципом подготовки финансовой отчетности».

- A17. Примерами общепринятых концепций подготовки финансовой отчетности общего назначения являются:
- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и установленные национальные стандарты финансовой отчетности, применимые к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;

- Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО) и установленные национальные стандарты финансовой отчетности, применимые к малым и средним организациям.
- A18. Примерами концепций подготовки финансовой отчетности специального назначения, которые могут использоваться в зависимости от конкретной цели подготовки финансовой информации, являются:
- налоговые принципы бухгалтерского учета в той или иной юрисдикции для подготовки финансовой информации с целью исполнения обязательств по соблюдению требований налогового законодательства;
 - для организаций, которые не обязаны использовать установленную концепцию подготовки финансовой отчетности:
 - основные принципы бухгалтерского учета, используемые в отношении финансовой информации конкретной организации, которые являются уместными в отношении предполагаемого использования финансовой информации и обстоятельств деятельности организации (например, использование кассового метода бухгалтерского учета с отдельными начислениями, такими как дебиторская и кредиторская задолженность, на основе которого подготавливаются баланс и отчет о прибылях и убытках, или использование установленной концепции подготовки финансовой отчетности, адаптированной к конкретной цели подготовки финансовой информации);
 - кассовый метод учета, результатом которого становится подготовка отчета о движении денежных средств (например, с целью распределения положительной разницы денежных поступлений и выплат между собственниками арендуемого имущества или с целью отражения в учете движений наличных денежных средств).

Этические требования (см. пункт 21)

A19. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которым должны следовать практикующие специалисты, и составляет концептуальную основу применения таких принципов. К числу основополагающих принципов относятся:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ наглядно демонстрирует, каким образом должна применяться концептуальная основа в тех или иных ситуациях. В рамках выполнения положений Кодекса СМСЭБ необходимо выявлять и надлежащим образом рассматривать риски несоблюдения практикующим специалистом соответствующих этических требований.

Особенности деловой этики в отношении ассоциированности практикующего специалиста с финансовой информацией (см. пункты 21, 24(a)–(d))

A20. В соответствии с Кодексом СМСЭБ⁵ при применении принципа честности недопустимо, чтобы профессиональный бухгалтер намеренно ассоциировался с заключениями и отчетами, декларациями, сообщениями или прочей информацией, если он считает, что такая информация:

- (a) содержит существенные искажения или вводящие в заблуждение заявления;
- (b) содержит небрежно подготовленные заявления или сведения;
- (c) содержит упущения или не раскрывает сведений, которые должны быть раскрыты, если такие упущения или нераскрытие вводят в заблуждение.

⁵ Кодекс СМСЭБ, Часть А, пункт 110.2.

Если профессиональному бухгалтеру становится известно о своей ассоциированности с такой информацией, то в соответствии с Кодексом СМСЭБ он обязан принять меры по устранению такой ассоциированности.

Независимость (см. пункты 17(g), 21)

- A21. Несмотря на то, что разделы 290 «*Независимость: аудиторские задания и задания по обзорной проверке*» и 291 «*Независимость: прочие задания, обеспечивающие уверенность*» в Части Б Кодекса СМСЭБ не распространяются на задания по компиляции, требования или правила раскрытия, относящиеся к независимости, могут быть установлены национальными кодексами деловой этики, положениями законодательства или нормативно-правовыми актами.

Профессиональное суждение (см. пункты 22, 24(e)(iii))

- A22. Профессиональное суждение составляет основу надлежащего выполнения задания по компиляции. Столь значимая роль обусловлена тем, что интерпретация соответствующих этических требований и требований настоящего МССУ, а также необходимость принятия обоснованных решений в ходе выполнения задания по компиляции предполагают применение к фактам и обстоятельствам выполняемого задания соответствующих профессиональных знаний и опыта. В частности, профессиональное суждение необходимо при оказании руководству организации содействия в принятии решений относительно:

- приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, которую надлежит использовать при подготовке и представлении финансовой информации организации, с учетом предполагаемого использования и круга предполагаемых пользователей финансовой информации;
- использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая:
 - выбор соответствующей учетной политики в рамках данной концепции;
 - разработку оценочных значений, необходимых для подготовки и представления финансовой информации в соответствии с данной концепцией;
 - подготовку и представление финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Практикующий специалист оказывает руководству содействие только при условии, что руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, понимают суть значимых суждений, которые отражены в финансовой информации, и принимают на себя ответственность за них.

- A23. Профессиональное суждение предполагает применение соответствующих умений, знаний и навыков (в контексте настоящего МССУ – стандартов ведения бухгалтерского учета и этических стандартов) в процессе принятия обоснованных решений о планах действий, уместных в обстоятельствах задания по компиляции финансовой информации.
- A24. Профессиональное суждение по отдельным заданиям выносится на основе фактов и обстоятельств, известных практикующему специалисту по состоянию на дату составления им своего отчета о задании, включая:
- знания, полученные в ходе выполнения для организации других заданий, если применимо (например, при оказании налоговых услуг);
 - представление практикующего специалиста о деятельности организации, в том числе о ее системе ведения бухгалтерского учета, а также об использовании применимой концепции подготовки финансовой отчетности в той отрасли, в которой работает организация;
 - степень, в которой подготовка и представление финансовой информации требуют вынесения руководством суждения.

Контроль качества на уровне задания (см. пункт 23(b))

- A25. Действия руководителя задания и соответствующие сообщения для других членов рабочей группы при принятии ответственности за качество каждого задания в целом подчеркивают важность для достижения высокого качества задания:

- (a) выполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами, положениями законодательства и нормативно-правовых актов;
- (b) соблюдения политики и процедур аудиторской организации (если применимо);
- (c) составления практикующим специалистом отчета о задании в соответствии с настоящим МССУ.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по компиляции финансовой информации (см. пункт 23(b)(i))

A26. МСКК 1 содержит требование по получению аудиторской организацией такой информации, которую она сочтет необходимой в сложившихся обстоятельствах, до принятия задания в отношении нового клиента, при принятии решения о целесообразности продолжения существующего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания в отношении существующего клиента. К информации, которая способствует принятию руководителем задания решения о целесообразности принятия или продолжения отношений с клиентами и принятию и выполнению заданий по компиляции финансовой информации, может относиться информация в отношении честности основных собственников, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если руководитель задания имеет основания сомневаться в честности руководства в степени, способной негативно повлиять на выполнение задания, принятие задания может оказаться нецелесообразным.

Соблюдение соответствующих этических требований при выполнении задания (см. пункт 23(b)(iii))

A27. МСКК 1 содержит описание обязанностей аудиторской организации по разработке политики и процедур, предназначенных для обеспечения разумной уверенности в соблюдении аудиторской организацией и ее сотрудниками соответствующих этических требований. Настоящий МССУ предусматривает обязанности руководителя задания в отношении соблюдения его рабочей группой соответствующих этических требований.

Принятие и продолжение задания

Определение предполагаемого использования финансовой информации (см. пункт 24(a))

A28. Предполагаемое использование финансовой информации определяется с учетом действующего законодательства, нормативно-правовых актов или иных установленных договоренностей в отношении предоставления финансовой информации организации, а также с учетом потребностей в получении финансовой информации сторонами, которые, будучи внутренними или внешними по отношению к организации, являются предполагаемыми пользователями такой информации. Примером является финансовая информация, которая должна предоставляться организацией в связи с совершением операций или финансированием решений с участием внешних сторон, таких как поставщики, банки или иные лица, предоставляющие финансирование.

A29. Определение практикующим специалистом предполагаемого использования финансовой информации также предполагает получение им представления о таких факторах, как особые цели руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые должны достигаться путем направления запроса на выполнение задания по компиляции, а также целей заказчика задания, если он отличается от указанных выше лиц. Например, финансирующий орган может потребовать предоставления организацией финансовой информации, скомпилированной профессиональным бухгалтером, для получения сведений об определенных аспектах деятельности или операций организации, подготовленных в установленной форме, в обоснование предоставления или продолжения предоставления грантов.

Определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты 17(a), 24(b))

A30. Решение о выборе концепции подготовки финансовой отчетности, принимаемое руководством в отношении финансовой информации, обусловлено предполагаемым использованием информации, предусматриваемым согласованными условиями задания и требованиями действующего законодательства и нормативно-правовых актов.

A31. Ниже приведены примеры факторов, указывающих на возможную целесообразность решения вопроса о приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности:

- характер деятельности организации, подлежит ли ее деятельность государственному регулированию, например, идет ли речь о коммерческой организации, созданной с целью получения прибыли, государственном учреждении или некоммерческой организации;
- предполагаемое использование финансовой информации и ее предполагаемые пользователи. Например, финансовая информация может предназначаться для широкого круга пользователей, руководства или определенных внешних пользователей с определенной целью, указываемой при согласовании условий выполнения задания по компиляции;
- является ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности предписываемой или определяемой в рамках действующего законодательства, нормативно-правовых актов, в договорном порядке или посредством иного соглашения с третьим лицом либо на основании договоренностей о порядке корпоративного управления и подотчетности, добровольно принимаемых организацией;
- характер и форма финансовой информации, подлежащей подготовке и представлению в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, например, полный комплект финансовой отчетности, отдельные формы финансовой отчетности или финансовая информация, представленная в ином формате, согласованном сторонами договора или иной формы соглашения.

Соответствующие факторы в случае предназначения финансовой информации для определенной цели (см. пункт 24(a)–(b))

- A32. Заказчик задания в целом согласует характер и форму финансовой информации, предназначенной для определенного использования, с предполагаемыми пользователями, например, в положениях о финансовой отчетности в договоре или соглашении о предоставлении грантов или, если это необходимо, для обоснования операций или деятельности организации. Соответствующий договор может предусматривать применение установленной концепции подготовки финансовой отчетности, например, концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения, созданной уполномоченным или признанным органом по разработке стандартов, в соответствии с законодательством или нормативно-правовыми актами. В качестве альтернативы стороны договора могут согласовать использование концепции общего назначения с учетом изменений и дополнений, отвечающих их конкретным потребностям. В этом случае применимая концепция подготовки финансовой отчетности может быть описана в финансовой информации и в отчете практикующего специалиста в качестве положений о финансовой отчетности указанного договора, но не со ссылкой на уточненную концепцию подготовки финансовой отчетности. В указанных случаях, несмотря на то, что границы доступности скомпилированной финансовой информации могут быть расширены, применимая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией специального назначения, а практикующий специалист должен соблюдать соответствующие требования к отчетности, предусмотренные настоящим МССУ.
- A33. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией специального назначения, то практикующий специалист должен в соответствии с настоящим МССУ отразить любые ограничения по предполагаемому использованию или распространению финансовой информации в письме-соглашении об условиях задания, а в своем отчете указать, что финансовая информация подготовлена с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения и может оказаться непригодной для иных целей.

Ответственность руководства (см. пункт 24(e))

- A34. На основании настоящего МССУ практикующий специалист должен получить согласие руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно ответственности руководства как в отношении финансовой информации, так и в отношении задания по компиляции в качестве предварительного условия принятия задания. В малых организациях руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут оказаться недостаточно осведомленными о такой ответственности, в том числе об ответственности, предусмотренной действующим законодательством или нормативно-правовыми актами. Для получения обоснованного и взвешенного согласия руководства практикующему специалисту может потребоваться обсуждение данной ответственности с руководством до получения его согласия по этому вопросу.

- A35. Если руководство не признает своей ответственности в отношении задания по компиляции, то практикующий специалист не может принять задание и ему надлежит не принимать такого задания, кроме случаев, когда это предусмотрено действующим законодательством или нормативно-правовыми актами. В обстоятельствах, когда практикующий специалист все же обязан принять задание по компиляции, ему может потребоваться довести до сведения руководства значимость данных вопросов и их последствия для задания.
- A36. Практикующий специалист вправе полагаться на руководство по вопросу своевременного предоставления всей соответствующей точной и полной информации для выполнения задания по компиляции. Форма предоставления руководством информации для целей задания может быть разной в зависимости от обстоятельств выполнения задания. В общем случае к ней относятся данные бухгалтерского учета, пояснения и прочая информация, относящаяся к компиляции финансовой информации на основе применимой концепции подготовки финансовой отчетности. К предоставляемой информации может, например, относиться информация о допущениях, намерениях или планах руководства в части разработки оценочных значений, необходимых для компилирования информации на основании применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Письмо-соглашение об условиях задания или иная форма договора в письменной форме (см. пункт 25)

A37. В интересах всех сторон – руководства, заказчиков задания, если они отличаются от руководства, и практикующего специалиста – практикующий специалист обязан направить такое письмо-соглашение руководству и, если применимо, заказчикам задания до выполнения задания по компиляции, что позволит не допустить какого бы то ни было недопонимания в отношении условий задания. Письмо-соглашение об условиях задания подтверждает факт принятия практикующим специалистом задания, а также такие аспекты:

- цели и задачи задания, включая понимание сторонами задания того, что оно не является заданием, обеспечивающим уверенность;
- предполагаемое использование и распространение финансовой информации, а также информация о любых ограничениях на ее использование и распространение, если применимо;
- ответственность руководства в отношении задания по компиляции;
- границы ответственности практикующего специалиста, включая тот факт, что он не выражает мнения и вывода по результатам аудита или обзорной проверки финансовой информации;
- форма и содержание отчета о задании, подлежащего подготовке практикующим специалистом.

Форма и содержание письма-соглашения об условиях задания

A38. Форма и содержание каждого письма-соглашения об условиях задания могут различаться. Помимо вопросов, которые должны быть отражены в соответствии с требованиями настоящего МССУ, в письме-соглашении об условиях задания также может быть указано следующее:

- договоренность о привлечении к участию в некоторых аспектах задания по компиляции других практикующих специалистов и экспертов;
- вопросы, которые необходимо обсудить с предыдущим практикующим специалистом, если такой был, применительно к заданию, выполняемому впервые;
- возможность того, что руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут получить запрос на письменное подтверждение определенной информации или пояснений, предоставленных практикующему специалисту в устной форме в ходе выполнения задания;
- право собственности на информацию, используемую для целей выполнения задания по компиляции, с различением при этом документов и информации организации, предоставленных для выполнения задания, и документации по заданию практикующего специалиста с учетом действующего законодательства и нормативно-правовых актов;

- запрос к руководству и заказчику задания, если он отличается от руководства, с просьбой подтвердить получение письма-соглашения об условиях задания и согласие с изложенными в нем условиями.

Пример письма-соглашения об условиях задания

А39. Пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции приводится в Приложении 1 к настоящему МССУ.

Повторные задания (см. пункт 26)

А40. Практикующий специалист может принять решение не направлять каждый год новое письмо-соглашение об условиях задания или иной договор в письменной форме. Однако перечисленные ниже факторы могут указывать на то, что пересмотреть условия задания по компиляции или напомнить руководству либо, если применимо, заказчику задания о действующих условиях задания все же необходимо:

- указание на то, что руководство или, если применимо, заказчик задания неверно понимает цели и задачи задания;
- любое пересмотренное или специальное условие задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства организации;
- существенное изменение в структуре собственности организации;
- существенное изменение характера или границ хозяйственной деятельности организации;
- изменение в законодательстве или нормативно-правовых актах, оказывающее влияние на организацию;
- замена применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 27)

А41. Сроки информирования варьируются в зависимости от обстоятельств конкретного задания по компиляции. При принятии решения следует учесть, к примеру, значимость и характер вопроса, а также необходимость принятия руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, мер в связи с этим. Возможно, целесообразно сообщить о значительной трудности, которая возникла в ходе выполнения задания, как можно скорее, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, смогут помочь практикующему специалисту в решении этого вопроса.

Выполнение задания

Получение понимания специалистом (см. пункт 28)

А42. Получение понимания деятельности организации и ее операций, в том числе учетной системы и данных бухгалтерского учета организации, формируется постепенно, в течение всего срока выполнения задания по компиляции. Полученное представление устанавливает критерии, на основе которых практикующий специалист применяет профессиональные суждения в ходе компиляции финансовой информации.

А43. Получение понимания деятельности и операций организации, которое получает практикующий специалист, в любом случае является менее подробным, чем понимание, имеющееся у руководства организации. Такое понимание формируется в объеме, достаточном для компиляции практикующим специалистом финансовой информации в соответствии с условиями задания.

А44. Примерами вопросов, которые практикующий специалист может изучить для формирования собственного понимания деятельности и операций организации и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, могут быть следующие:

- размер и сложность структуры организации и ее операций;
- уровень сложности концепции подготовки финансовой отчетности;
- обязательства или требования к финансовой отчетности организации, независимо от того, предусмотрены ли они действующим законодательством или нормативно-правовыми

актами, положениями договора или иного соглашения с третьим лицом или добровольными соглашениями относительно финансовой отчетности;

- развитость структуры руководства и корпоративного управления организации в части, касающейся управления и надзора за данными бухгалтерского учета и системами финансовой отчетности, используемыми при подготовке финансовой информации организации;
- уровень развитости и сложности финансовой отчетности организации, ее систем отчетности и соответствующих средств контроля;
- характер активов, обязательств, доходов и расходов организации.

Компиляция финансовой информации

Значимые суждения (см. пункт 30)

A45. В ходе некоторых заданий по компиляции практикующий специалист не оказывает руководству содействия в вынесении значимых суждений. В рамках других заданий практикующий специалист может оказывать подобное содействие, например, в отношении необходимого оценочного значения или помогать руководству в рассмотрении соответствующих положений учетной политики. Если такое содействие оказывается, то необходимо провести обсуждение, чтобы руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, понимали суть значимых суждений, которые отражены в финансовой информации, и принимали на себя ответственность за такие суждения.

Изучение финансовой информации (см. пункт 31)

A46. Изучение практикующим специалистом финансовой информации позволяет ему исполнить свои этические обязательства, имеющие отношение к заданию по компиляции.

Предложения о внесении изменений в финансовую информацию

Ссылка или описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 34(a))

A47. В определенных обстоятельствах применимой концепцией подготовки финансовой отчетности может оказаться установленная концепция подготовки финансовой отчетности со значительными отклонениями от нее. Если описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в составе скомпилированной финансовой информации содержит ссылку на установленную концепцию со значительными отклонениями от нее, то практикующему специалисту может потребоваться решить вопрос о том, не вводит ли данная ссылка на установленную концепцию в заблуждение в тех обстоятельствах, в которых выполняется задание.

Изменения, направленные на недопущение того, чтобы существенные искажения и информация вводили в заблуждение (см. пункты 34(b)–(c))

A48. Подход практикующего специалиста к существенности определяется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Ряд концепций подготовки финансовой отчетности рассматривают принцип существенности в контексте подготовки и представления финансовой информации. Хотя подход, предусмотренный различными концепциями, может различаться, обычно в них указывается, что:

- искажения, включая пропуски, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации;
- суждения относительно существенности выносятся с учетом конкретных обстоятельств и зависят от размера или характера искажения либо и того, и другого;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой информации выносятся исходя из общих информационных потребностей данных пользователей как группы. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.

- A49. Упоминание подобных аспектов в применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливает критерии для формирования у практикующего специалиста представления о существенности для цели выполнения задания по компиляции. В отсутствие такого упоминания практикующий специалист может использовать указанные выше принципы в качестве основы.
- A50. На представление практикующего специалиста о существенности влияет понимание им потребностей пользователей финансовой информации. В связи с этим практикующему специалисту разумно исходить из того, что пользователи:
- обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желанием изучать финансовую информацию с разумной тщательностью;
 - понимают, что подготовка и представление финансовой информации осуществляются с учетом уровней существенности;
 - понимают степень неопределенности, связанную с оценкой сумм на основе оценочных значений, суждений и с учетом будущих событий;
 - принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.
- A51. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может содержать предположение о том, что подготовка финансовой информации осуществляется с учетом допущения о непрерывности деятельности. Если практикующему специалисту становится известно о неопределенности относительно способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, то он может в соответствующих случаях предложить более уместный порядок представления в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или более уместное раскрытие информации о способности организации продолжать непрерывно свою деятельность для соблюдения положений такой концепции и недопущения того, чтобы финансовая информация вводила в заблуждение.

Условия отказа практикующего специалиста от задания (см. пункты 33, 35)

- A52. В обстоятельствах, затрагиваемых требованиями настоящего МССУ, когда необходим отказ от задания, ответственность по информированию руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причинах такого отказа представляет собой возможность дать объяснения относительно этических требований практикующего специалиста.

Документация (см. пункт 38)

- A53. Документация, предусматриваемая настоящим МССУ, предназначена для достижения нескольких целей, включая следующие:
- отражение вопросов, имеющих отношение к будущим заданиям по компиляции финансовой информации;
 - обеспечение подотчетности рабочей группы, в соответствующих случаях, в отношении выполненной работы, включая документирование факта завершения задания.
- A54. Кроме того, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о включении в документацию по заданию экземпляра оборотно-сальдовой ведомости организации, сводного описания значимых данных бухгалтерского учета или прочей информации, использованной им при выполнении задания по компиляции.
- A55. При отражении сопоставления скомпилированной финансовой информации с исходными данными бухгалтерского учета, документами, пояснениями и прочей информацией, предоставленной руководством для цели выполнения задания по компиляции, практикующий специалист может, например, вести план-график, показывающий соотношение между остатками на счете главной книги и скомпилированной финансовой информацией, включая корректирующие бухгалтерские записи или иные изменения в отношении финансовой информации, согласованные в ходе выполнения задания практикующим специалистом с руководством.

Отчет практикующего специалиста (см. пункт 40)

- A56. Письменный отчет включает отчеты, подготовленные в бумажном виде, а также отчеты на электронном носителе.
- A57. Если практикующему специалисту известно, что скомпилированная финансовая информация и отчет будут включены в документ, содержащий также прочую информацию, например финансовый отчет, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о том, чтобы, если позволяет форма представления документа, указать номера страниц, на которых приведена финансовая информация. Это поможет пользователям понять, к какой финансовой информации относится отчет практикующего специалиста.

Адресаты отчета (см. пункт 40(b))

- A58. Законодательство и нормативно-правовые акты могут предписывать, кому должен быть адресован отчет практикующего специалиста в той или иной юрисдикции. Как правило, отчет практикующего специалиста адресован стороне, которая привлекла практикующего специалиста на основании условий выполнения задания. Обычно в этом качестве выступает руководство организации.

Финансовая информация, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения (см. пункт 40(j))

- A59. В соответствии с настоящим МССУ, если финансовая информация подготовлена с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения, то в своем отчете практикующий специалист должен акцентировать внимание адресатов на такой концепции специального назначения, использованной в отношении финансовой информации, а также указать, что в связи с этим финансовая информация может быть непригодна для иных целей. Данный факт может быть дополнен положением, ограничивающим использование или распространение (либо и то, и другое) отчета практикующего специалиста только кругом предполагаемых пользователей.
- A60. Финансовая информация, подготовленная для определенной цели, может быть получена сторонами, отличными от предполагаемых пользователей, которые могут использовать данную информацию в целях, отличных от целей ее подготовки. Например, регулирующие органы могут потребовать от определенных организаций предоставления финансовой отчетности, подготовленной на основе концепции специального назначения, а также размещения такой отчетности в открытом доступе. Факт расширения доступности финансовой отчетности для сторон, отличных от ее предполагаемых пользователей, не означает, что такая финансовая отчетность становится финансовой отчетностью общего назначения. Отчетность практикующего специалиста, которую необходимо включить в его отчет, должна акцентировать внимание его адресатов на том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и в связи с этим может быть непригодна для иных целей.

Ограничение на распространение и использование отчета практикующего специалиста

- A61. Практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его отчет предназначен только для определенных предполагаемых пользователей финансовой информации. В зависимости от действующего законодательства или нормативно-правовых актов соответствующей юрисдикции для этих целей может быть введено ограничение на распространение или использование (либо и на то, и на другое) отчета практикующего специалиста только кругом предполагаемых пользователей.

Завершение задания по компиляции и проставление даты на отчете практикующего специалиста (см. пункты 37, 38, 41)

- A62. При завершении задания по компиляции практикующий специалист должен принимать во внимание процедуры, принятые в организации для одобрения финансовой информации руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление. В зависимости от характера и цели финансовой информации могут применяться установленные процедуры одобрения, которым должны следовать руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, или такие процедуры в отношении подготовки и окончательного согласования финансовой информации или финансовой отчетности организации могут быть предусмотрены действующим законодательством и нормативно-правовыми актами.

Примеры отчетов (см. пункт 40)

А63. Приложение 2 к настоящему МССУ содержит примеры отчетов практикующего специалиста о заданиях по компиляции, включающие обязательные элементы отчета.

Пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции

Ниже приведен пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции, включающий соответствующие требования и указания, содержащиеся в настоящем МССУ. Настоящее письмо-соглашение не является официально принятой формой и может быть использовано лишь как руководство в связи с положениями настоящего МССУ. В него следует внести изменения с учетом требований и обстоятельств конкретного задания по компиляции финансовой информации. Данное письмо предназначено лишь для компиляции финансовой отчетности за один отчетный период и должно быть соответствующим образом адаптировано, чтобы его можно было использовать для повторяющихся заданий по компиляции в соответствии с настоящим МССУ. Возможно, потребуется прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, насколько это или какое-либо другое письмо подходит.

Настоящее письмо-соглашение об условиях задания подготовлено на основании следующих допущений:

- Финансовая отчетность должна быть скомпилирована исключительно для использования руководством организации (организации ABC), а использование финансовой отчетности ограничено руководством. Использование и распространение отчета практикующего специалиста также ограничены руководством.
- Скомпилированная финансовая отчетность будет содержать только баланс организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату, без примечаний. Руководство установило, что финансовая отчетность будет подготовлена по методу начисления на основе соответствующего описания.

Для руководства¹ организации ABC:

[Цель и объем задания по компиляции]

Вы обратились к нам с запросом на оказание следующих услуг:

На основе полученной от вас информации мы окажем вам содействие в подготовке и представлении следующих форм финансовой отчетности для организации ABC: баланса организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату, по методу исторической стоимости, где будут отражены все денежные операции, а также торговая кредиторская и дебиторская задолженность, за вычетом резерва по сомнительным счетам, запасы, учитываемые по средней стоимости, текущие налоги на прибыль, подлежащие уплате на дату отчетности, а также капитализация значительных долгосрочных активов по исторической стоимости, амортизированных в течение расчетных сроков полезного использования линейным методом. Данная финансовая отчетность не будет содержать примечаний, кроме примечания, поясняющего принцип подготовки финансовой отчетности, указанный в настоящем письме-соглашении об условиях задания.

Цель использования финансовой отчетности состоит в предоставлении за целый год финансовой информации, которая отражает финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты за год, закончившийся на указанную дату. Финансовая отчетность предназначена исключительно для вас и не подлежит передаче другим лицам.

Наша ответственность

Выполнение задания по компиляции предполагает применение профессионального опыта в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания вам содействия в подготовке и представлении финансовой информации. Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, то мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами для выполнения нами задания по компиляции, или иным образом осуществлять сбор доказательств для выражения мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в

¹ В настоящем примере письма-соглашения об условиях задания используются ссылки на «вас», «нас», «руководство», «лиц, отвечающих за корпоративное управление» и «практикующего специалиста», которые могут быть при необходимости изменены.

отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с указанным вами принципом подготовки финансовой отчетности, как описано выше.

Мы выполним задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции финансовой информации*». Этот стандарт предусматривает, что при выполнении данного задания мы будем следовать соответствующим этическим требованиям, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности. Для этого мы должны выполнять требования, описанные в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодексе СМСЭБ).

Ваша ответственность

Задание по компиляции выполняется исходя из того, что вы осознаете и подтверждаете, что наша задача состоит в оказании вам содействия в подготовке и представлении финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, принятой вами в отношении финансовой отчетности. Следовательно, вы в целом несете ответственность, которая является основополагающей для выполнения нами задания по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 (пересмотренным):

- (a) ответственность за финансовую отчетность, ее подготовку и представление в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, которая является приемлемой с учетом предполагаемого использования финансовой отчетности и предполагаемых пользователей;
- (b) ответственность за обеспечение точности и полноты данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции финансовой отчетности;
- (c) ответственность за суждения, необходимые для подготовки и представления финансовой отчетности, включая те, в отношении которых мы можем оказывать содействие при выполнении задания по компиляции.

Наш отчет по компиляции финансовой информации

В рамках выполнения задания мы подготовим для вас отчет, который будет прилагаться к скомпилированной нами финансовой отчетности и содержать описание финансовой отчетности и работ, выполненных нами в отношении данного задания по компиляции [см. приложение]. В отчете будет также отмечено, что использование финансовой отчетности ограничено целью, указанной в настоящем письме-соглашении об условиях задания, и что использование и распространение нашего отчета, предоставленного о задании по компиляции финансовой информации, ограничено вами как руководством организации ABC.

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенный экземпляр настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями выполнения задания по компиляции финансовой отчетности, указанной в настоящем документе, включая наши обязанности в связи с ней.

[Прочая значимая информация]

[Укажите прочую необходимую информацию, включая информацию о стоимости услуг, порядке выставления счетов и прочих специальных условиях, если применимо.]

XYZ & Co

Подтверждено и согласовано от имени руководства организации ABC

(подпись)

.....

[Имя и должность]

[Дата]

Примеры отчетов практикующих специалистов о заданиях по компиляции

Задание по компиляции финансовой отчетности общего назначения

- Пример 1. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием концепции общего назначения.

Задание по компиляции финансовой отчетности, подготовленной для определенной цели

- Пример 2. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием модифицированной концепции общего назначения.

Задания по компиляции финансовой информации, подготовленной для определенной цели, когда использование или распространение финансовой информации ограничено предполагаемыми пользователями

- Пример 3. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного в договоре.
- Пример 4. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного руководством организации в отношении финансовой информации, необходимой для собственных целей руководства.
- Пример 5. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой информации, являющейся элементом, группой статей или статьей, которая *[вставить соответствующую ссылку на информацию, необходимую для цели соблюдения нормативных требований]*.

Пример 1. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием концепции общего назначения.

- **Финансовая отчетность общего назначения, предусмотренная действующим законодательством, где указано, что финансовая отчетность организации должна быть подготовлена с применением Международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО).**

ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность состоит из отчета о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях собственного капитала и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО). Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с МСФО для МСО.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом отчета]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 2. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием модифицированной концепции общего назначения.

- **Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения, принятой руководством в модифицированном виде.**
- **Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО), за исключением собственности, которая подверглась переоценке, а не учитывалась по исторической стоимости.**
- **Использование или распространение финансовой отчетности не ограничено.**

ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность состоит из отчета о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях собственного капитала и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Как указано в Примечании X, финансовая отчетность подготовлена и представлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО), за исключением собственности, которая подверглась переоценке в финансовой отчетности, а не учитывалась по своей исторической стоимости. Финансовая отчетность подготовлена для цели, описание которой приведено в Примечании Y к финансовой отчетности. Следовательно, настоящая финансовая отчетность может не подходить для использования в каких-либо иных целях.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом отчета]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 3. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного в договоре.

- Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности с целью выполнить условия договора.
- Практикующий специалист привлекается стороной, отличной от руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- Финансовая отчетность предназначена для использования исключительно сторонами, указанными в договоре.
- Распространение и использование отчета практикующего специалиста ограничены предполагаемыми пользователями финансовой отчетности, указанными в договоре.

ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для заказчика задания¹]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC (далее – организация) на основе информации, предоставленной руководством организации (далее – руководство). Настоящая финансовая отчетность состоит из *[перечислите все элементы финансовой отчетности, подготовленной по принципу подготовки финансовой отчетности, указанному в договоре, и укажите период/дату, к которой она относится]*.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (MCCSU) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании руководству содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере ответственности руководства.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой нам руководством для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Как указано в Примечании X, финансовая отчетность подготовлена и представлена по принципу, описанному в пункте Z договора организации с XYZ от *[укажите дату соответствующего договора/соглашения]* (далее – договор), для цели, указанной в Примечании Y к финансовой отчетности. Следовательно, настоящая финансовая отчетность предназначена исключительно для использования сторонами, указанными в договоре, и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для сторон, указанных в договоре, и не подлежит передаче другим лицам.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом отчета]

[Адрес практикующего специалиста]

¹ В качестве альтернативы – для соответствующего адресата, указанного в соответствующем договоре.

Пример 4. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного руководством организации в отношении финансовой информации, необходимой для собственных целей руководства.

- **Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения, предназначенная для использования исключительно руководством организации для собственных целей руководства.**
- **Финансовая отчетность содержит определенные начисления и представлена только балансом, отчетом о прибылях и убытках и единственным примечанием, относящимся к использованному принципу подготовки финансовой отчетности.**
- **Финансовая отчетность предназначена для использования исключительно руководством.**
- **Использование и распространение отчета практикующего специалиста ограничены руководством.**

ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность содержит баланс организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции*».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Примечание X указывает на принцип, на основе которого подготовлена настоящая финансовая отчетность, тогда как цель данной отчетности указана в Примечании Y. Следовательно, настоящая финансовая отчетность предназначена исключительно для вашего использования и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для вас как представителей руководства организации ABC и не подлежит передаче другим лицам.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом отчета]

[Адрес практикующего специалиста]

Пример 5. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой информации, являющейся элементом, группой статей или статьей, которая [вставить соответствующую ссылку на информацию, необходимую для цели соблюдения нормативных требований].

- Финансовая информация, подготовленная для определенной цели, например, для выполнения требований по подготовке финансовой отчетности, установленных регулирующим органом, в соответствии с положениями, разработанными таким регулирующим органом в части формы и содержания финансовой информации.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Финансовая информация предназначена для удовлетворения потребностей определенных пользователей, и ее использование ограничено такими пользователями.
- Распространение отчета практикующего специалиста ограничено предполагаемыми пользователями.

ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC²]

Мы произвели компиляцию прилагаемого перечня [укажите скомпилированную финансовую информацию] организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года (далее – приложение) на основе предоставленной вами информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (MCCU) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении приложения в соответствии с [укажите наименование или приведите ссылку на соответствующий нормативно-правовой акт]. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящее приложение, равно как точность и полнота информации, использованной для его компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящего приложения. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлено ли приложение в соответствии с [укажите наименование или приведите ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, указанную в соответствующем нормативно-правовом акте].

Как указано в Примечании X, приложение подготовлено и представлено по принципу, указанному в [укажите наименование или приведите ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, указанную в соответствующем нормативно-правовом акте], для цели соблюдения организацией ABC требований [укажите наименование или приведите ссылку на соответствующий нормативно-правовой акт]. Следовательно, приложение предназначено исключительно для данной цели и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для использования организацией ABC и регулирующим органом F и не подлежит передаче лицам, отличным от организации ABC и регулирующего органа F.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата подготовки практикующим специалистом отчета]

[Адрес практикующего специалиста]

² В качестве альтернативы – для соответствующего адресата, указанного в применимых требованиях к финансовой отчетности.