МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

МИНИСТЕРСТВО ЮСТИЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ЗАРЕГИСТРИРОВАНО
Регистрационный № 53639
от "31" января 2019.

09.01.2019 № 2н

Москва

О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов 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; 2017, № 32, ст. 5084), 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 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (приложение № 3);

4) Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (приложение № 4);

5) Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (приложение № 5);

6) Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действии при проведении аудита финансовой отчетности» (приложение № 6);

7) Международный стандарт аудита 250 (пересмотренный)

«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» и Согласующиеся поправки к другим международным стандартам (приложение № 7);

8) Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (приложение № 8);

9) Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (приложение № 9);

10) Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (приложение № 10);

11) Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (приложение № 11);

12) Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (приложение № 12);

13) Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (приложение № 13);

14) Международный стандарт аудита 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации» (приложение № 14);

15) Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (приложение № 15);

16) Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (приложение № 16);

17) Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (приложение № 17);

18) Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения» (приложение № 18);

19) Международный стандарт аудита 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» (приложение № 19);

20) Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (приложение № 20);

21) Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (приложение № 21);

22) Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (приложение № 22);

23) Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» (приложение № 23);

24) Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты» (приложение № 24);

25) Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (приложение № 25);

26) Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления» (приложение № 26);

27) Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (приложение № 27);

28) Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов» (приложение № 28);

29) Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора» (приложение № 29);

30) Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (приложение № 30);

31) Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (приложение № 31);

32) Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (приложение № 32);

33) Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (приложении № 33);

34) Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (приложение № 34);

35) Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (приложение № 35);

36) Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» (приложение № 36);

37) Международный стандарт аудита 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» (приложение № 37);

38) Международный стандарт аудита 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» (приложение № 38);

39) Международный отчет о практике аудита 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов» (приложение № 39);

40) Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (приложение № 40);

41) Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (приложение № 41);

42) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность

3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (приложение № 42);

43) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации» (приложение № 43);

44) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации» (приложение № 44);

45) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» (приложение № 45);

46) Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг» (приложение № 46);

47) Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (ранее МСА 920) «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (приложение № 47);

48) Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (приложение № 48).

2. Признать утратившими силу:

1) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2016 г. № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 10 ноября 2016 г., регистрационный № 44299);

2) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 ноября 2016 г. № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 17 ноября 2016 г., регистрационный № 44354);

3) приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 ноября 2016 г. № 220н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2016 г. № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 19 декабря 2016 г., регистрационный № 44790).

Первый заместитель Председателя
Правительства Российской Федерации –
Министр финансов
Российской Федерации А.Г. Силуанов

Приложение № 1
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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»

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»* 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 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 220[1], 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.

Область 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 прочие пояснительные материалы, описанные далее в пункте 8, и вводную часть, определяющую контекст, необходимый для надлежащего понимания данного стандарта, а также определения.

---

[1] МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*.

© IFAC

6. Эта цель определяет контекст, в котором устанавливаются требования настоящего МСКК, и предназначена для содействия аудиторской организации:

   - 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 единообразию и 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) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;

    (b) заключения, 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;

© IFAC

(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»)

(c) руководитель задания[2]– 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, сделанные 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;

(e) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания– партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав 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:

---

[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 , 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»* устанавливает ограничения на непосредственное участие. Также 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.

© IFAC

(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;

(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 оказываемыми 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 основания 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,

© IFAC

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;

    (c) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;

    (d) кадровые ресурсы;

    (e) 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):

© IFAC

(a) предоставления аудиторской организации руководителем задания необходимой информации о выполняемых для клиентов заданий, в том числе об объеме услуг, чтобы аудиторская организация имела возможность оценить в целом их влияние, если такое 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 А10):

(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) руководителю 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 А10–А11).

25. Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры (см. пункт А10):

(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 задания и лиц, отвечающих за контроль качества выполнения задания, а также, где это применимо, иных лиц, на которых распространяются требования о ротации (см. пункты А12–А17).

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

© IFAC

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 выполнения задания только в тех случаях, когда:

    (a) компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы (см. пункты А18, А23);

    (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 А19–А20, А23).

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 А21, А23);

    (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 А22–А23).

Кадровые ресурсы

29. Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она располагает персоналом достаточной численности, имеющим 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 А24–А29).

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 задания обладал соответствующей компетентностью, способностями

© IFAC

и полномочиями, позволяющими ему выступать в этом качестве;

(c) чтобы обязанности руководителя задания были ясно определены и доведены до его сведения (см. пункт А30).

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 заданий возможностью выпуска аудиторских заключений, соответствующих конкретным обстоятельствам (см. пункт А31).

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 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,

© IFAC

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 задания;

(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) 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) 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:

© IFAC

(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 заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

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 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

© IFAC

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 заданий 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 заданий 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 лиц, которые не соблюдают политику и процедуры аудиторской организации, в особенности на тех лиц, которые нарушают 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 заданий 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:

© IFAC

(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 заданий 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)

© IFAC

A2. 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 аудиторских организаций

A3. 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)

A4. 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 стандартам и 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, демонстрирующим 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

© IFAC

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 содержит иллюстративные примеры того, как эти концептуальные основы должны применяться в тех или иных ситуациях. Она приводит примеры таких мер предосторожности, которые могут быть уместными для предотвращения угроз соблюдению нейтрализации 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

© IFAC

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 организованным торгам. Для этих случаев аудита Кодекс СМСЭБ требует проведения ротации ключевого партнера по аудиту[4] 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 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 встречаться и иные организации государственного сектора, значительные по размеру, сложности или значимые в силу задействованных аспектов общественного интереса, которые вследствие упомянутых выше обстоятельств 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 задания может устанавливаться законодательно. В результате строгое соблюдение требования ротации руководителя 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, направленных на соответствие духу требований о проведении ротации руководителя 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;

[4] По определению Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

- 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 отмывании 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(a))

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)

© IFAC

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, в каком 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;
- оценку 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.

© IFAC

A26. Непрерывное поддержание компетентности сотрудников аудиторской организации в значительной степени зависит от надлежащего уровня непрерывного профессионального развития, позволяющего сотрудникам поддерживать свои знания и квалификацию. Эффективные 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 аудиторских 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 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;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Выполнение задания

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

© IFAC

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 понять 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 инструкций, 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(c))

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

- работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
- поднимались ли значимые вопросы для дополнительного рассмотрения;
- проводились ли надлежащие консультации; задокументированы ли их выводы и приведены в исполнение;
- существует 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 соответствующей специальной квалификацией.

© IFAC

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 профессиональные рекомендации;
- обладают соответствующим статусом и квалификацией,

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

A39. Документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, которая является достаточно полной и подробной, помогает понять:

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

Особенности малых аудиторских организаций

A40. Организация, нуждающаяся во внешней консультации, например, та или иная аудиторская организация, 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 оно связано 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.

© IFAC

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 задания по аудиту 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,

© IFAC

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 аудиторских организаций

A50. В организациях с небольшим количеством партнеров может оказаться практически неосуществимым, чтобы руководитель 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 аудитор) может выступать в роли, аналогичной той, которую исполняет руководитель задания и нести всю полноту ответственности за проведение аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, где это применимо, выбор лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, предполагает учет требования независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективность оценки.

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

© IFAC

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:

© IFAC

- создавать сканированные копии, которые отражают все содержание оригиналов бумажных документов, включая рукописные подписи, ссылки и примечания;
- включать сканированные копии в состав файла 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 заданий, обеспечивающих уверенность, независимость 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;

© IFAC

- надлежащего применения политики и процедуры контроля качества, так что выпускаемые организацией или руководителями 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 аудиторских организаций

A68. В случае малых аудиторских организаций возможно, что выполнение процедур мониторинга придется осуществлять 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)

© IFAC

A69. Отчеты о выявленных недостатках лицам, не являющимся руководителями соответствующих заданий, 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 заданий.

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 аудиторских 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;

© IFAC

- того, применяются ли надлежащим образом политика и процедуры контроля качества аудиторской организации, так что выпускаемые организацией или руководителями заданий 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 аудиторских организаций

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

© IFAC

Приложение № 2
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 область 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. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой общего назначения отчетности это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных отношениях или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обусловливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами (см. пункт А1).

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 имеют приоритета над законами и нормативными актами, 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

© IFAC

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 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 А30–А54).

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 такие имеются, аудитор применяет принцип существенности[1]. 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 актами[2].

Дата вступления в силу

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды,

---

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

[2] МСА 260 *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»* и МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности»*, пункт 43.

© IFAC

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 отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

    (b) подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита 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 отказался[3] 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. Предполагается, 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 аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

---

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

© IFAC

(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 производную от 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 «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать 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. 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. Раскрытие информации, состоящее из пояснительной и описательной информации, изложенное по правилам, если явно разрешено или иным образом позволено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, размещается на лицевой стороне финансовой отчетности или в примечаниях, или включается в нее путем перекрестных ссылок) (см. пункты А14-А15а)

(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. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

(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 отношениях 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 отношениях 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

© IFAC

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 имеет значение 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 возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от 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.

© IFAC

(o) 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 ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления 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 А16–А19).

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 А20–А24).

Профессиональное суждение

16. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты А25–А29).

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 А30–А54).

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 А55–А59).

19. Чтобы понимать цели того или иного стандарта и надлежащим образом применять его требования, аудитор должен понимать тексте этого стандарта в целом, в том числе руководство по его применению и прочие пояснительные материалы (см. пункты А60–А68).

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 А69–А71):

    (a) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита (см. пункт А72);

    (b) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности (см. пункт А73).

Соблюдение значимых требований

© IFAC

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 применимым;

    (b) конкретное требование не является значимым, поскольку оно является условным, а соответствующее условие отсутствует (см. пункты А74–А75).

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 А76).

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 230[4] (см. пункты А77–А78).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудит финансовой отчетности

Рамки аудита (см. пункт 3)

А1. Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях 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 эффективными 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)

А2. 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;

---

[4] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункт 8(c).

© IFAC

(b) 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;

(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 возможностью информационного 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:

- указания 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. Упомянутые суждения формируются в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A4. Финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:

- общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей (то есть «финансовая отчетность общего назначения»);
- потребностей в финансовой информации конкретных пользователей (то есть «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;

© IFAC

- 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 концепция подготовки финансовой отчетности, наибольшую силу имеет источник наиболее высокого правового уровня.

А6. 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.

А7. 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).

А8. 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.

А9. Документом, устанавливающим требования и содержащим рекомендации по вопросам определения приемлемости той или иной применимой концепции подготовки финансовой отчетности, является

© IFAC

стандарт МСА 210[5]. Особые случаи, когда финансовая отчетность готовится в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800 (пересмотренном)[6].

A10. Ввиду особой значимости основополагающих допущений для проведения аудита, перед принятием предложения о выполнении задания аудитору 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 А2[7].

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 отношениях 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 *подготовки* финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности включает *представление* (информации).

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 отношениях достоверно или дает ли она правдивое и достоверное представление. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией соответствия, требуемое мнение призвано дать ответ, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с данной концепцией. Если явно не оговаривается иное, упоминания аудиторского мнения в Международных стандартах аудита охватывают обе формы аудиторского мнения.

Определения

Финансовая отчетность (см. пункт 13(f))

A14. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать ссылку на экономические ресурсы или обязательства организации, выраженные в других терминах. Например, это может относиться к активам и обязательствам организации, а остаточная разница между ними может быть рассмотрена как капитал или долевое участие.

A15. Пояснительная и описательная информация, которая должна содержаться в финансовой отчетности согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может быть включена в нее путем перекрестных ссылок на информацию в другом документе, например в отчете руководства или отчете о рисках. «Включено в отчетность путем перекрестных ссылок» – означает, что имеются перекрестные ссылки, содержащиеся в финансовой отчетности, на другой документ, не относящийся к финансовой отчетности. Когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не запрещает явно использование перекрестных ссылок на то, где может быть обнаружена пояснительная или описательная информация, и на эту информацию надлежащим образом указывают перекрестные ссылки, она составляет часть финансовой отчетности .

---

[5] МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*, пункт 6(a).

[6] МСА 800 (пересмотренный) *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»*, пункт 8.

[7] МСА 210, пункт 6(b).

[8] См. пункт А59.

© IFAC

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

A16. 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 (Кодекса СМСЭБ), относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности, в совокупности с более строгими требованиями национального законодательства.

A17. 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. Основополагающие 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.

A18. При проведении аудита общественный интерес состоит в том, чтобы аудитор был независим от организации, которую он проверяет, и поэтому Кодекс СМСЭБ содержит такое требование. Кодекс СМСЭБ характеризует независимость как независимость мышления и поведения. 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.

A19. Обязанности аудиторской организации по установлению и поддержанию системы внутреннего контроля проводимого аудита описываются в Международном стандарте контроля качества (МСКК) 1[9] или в не менее строгих требованиях национального законодательства[10]. 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 1[11]. 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 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 заданию[12]. 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)

A20. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:

---

[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.

[12] МСА 220, пункты 9–12.

© IFAC

- 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;
- признаки, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях;
- обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным Международными стандартами аудита.

A21. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита необходимо, если аудитор, например, должен снизить риски:

- риск необнаружения 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.

A22. 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.

A23. За исключением случаев, когда у аудитора есть основания для уверенности в обратном, он может счесть записи и документы подлинными. Тем не менее, аудитор должен проанализировать надежность информации, которую предполагается использовать в качестве аудиторского доказательства[13]. 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 ситуации[14].

A24. 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 сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

Профессиональное суждение (см. пункт 16)

A25. 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;

---

[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.

© IFAC

- 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.

A26. Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, имеющим профессиональную подготовку, квалификацию и опыт, которые помогают в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.

A27. 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 220[15], призвано оказать помощь аудитору в выработке информированных и разумных суждений.

A28. 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.

A29. 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 аудита[16]. 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

A30. 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 аудита[17]) 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, 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 предпосылками руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предпосылкам. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства

---

[15] МСА 220, пункт 18.

[16] МСА 230, пункт 8.

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

© IFAC

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.

А31. 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 получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

А32. Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

А33. 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

А34. 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.

А35. 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 такой 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.

Риски существенного искажения

А36. 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.

А37. 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.

А38. 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.

А39. 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.

© IFAC

A40. 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.

A41. 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. Следовательно, 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 существу[18].

A42. 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 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.

A43. 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

A44. 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.

A45. 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,

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

© IFAC

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.

А46. Требования и разъяснения по вопросам планирования аудита финансовой отчетности и реагирования аудитора на оцененные риски содержатся в стандартах МСА 300 [19] 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

А47. 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

А48. 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 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 руководства[20].

Характер аудиторских процедур

А49. 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 такими не являются. Аудитор не только не

---

[19] МСА 300 «*Планирование аудита финансовой отчетности*».

[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.

© IFAC

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

A50. 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. 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.

A51. 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;
- пользоваться тестированием и иными способами исследования генеральных совокупностей на предмет искажений.

A52. В свете подходов, описанных в пункте A51, 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 действий[21] ;
- 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 совокупности[22].

Прочие вопросы, оказывающие воздействие на неотъемлемые ограничения аудита

A53. 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 550[23]);
- случаи несоблюдения законов и нормативных актов (см. также МСА 250[24]).

---

[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»*.

© IFAC

- будущие события или условия, которые могут повлиять на непрерывность деятельности организации (см. также МСА 570[25]).

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

A54. Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный 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)

A55. 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.

A56. 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.

A57. При проведении аудита в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита от аудитора может потребоваться выполнение требований законов или нормативных актов. Международные стандарты аудита не имеют приоритета над законом или нормативным актом, регулирующими аудит 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.

A58. 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

A59. 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 законотворческого 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

[25] МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*.

© IFAC

высших аудиторских органов или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.

Содержание Международных стандартов аудита (см. пункт 19)

A60. 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.

A61. 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.

A62. 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.

A63. 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.

A64. 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», выпускаемом 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.

A65. 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

© IFAC

A66. 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.

A67. Включенные в Международные стандарты аудита особенности аудита в малых организациях разрабатывались прежде всего с расчетом на организации, ценные бумаги которых не допущены к организованным торгам. Тем не менее, некоторые из этих особенностей могут оказаться полезными при проведении аудита отчетности в малых организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

A68. 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)

A69. 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.

A70. 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.

A71. 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 A55, 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

© IFAC

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))

A72. Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в Международных стандартах аудита, и таким образом достичь общих 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))

A73. 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 посчитает 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)

A74. 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.

A75. 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 применения[27], представляет собой явное условное требование;

---

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

[27] МСА 705 *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, пункт 13.

© IFAC

- требование докладывать лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита[28], 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 отчетности,[29] 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)

A76. В МСА 230 устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования[30] .Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Цель не достигается (см. пункт 24)

A77. 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.

A78. 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.

---

[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.

© IFAC

Приложение № 3
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 210
«СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»

Международный стандарт аудита МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»* 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 стандарт устанавливает обязанности аудитора при согласовании условий аудиторского задания с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление. Также рассматривается установление наличия некоторых обязательных условий для проведения аудита, обязанности по обеспечению которых возложены на руководство и, когда это уместно, на лиц, отвечающих за корпоративное управление. Те аспекты принятия условий проведения аудита, которые зависят от аудитора, рассматриваются в МСА 220[1] (см. пункт А1).

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 принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:

   (a) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;

   (b) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   обязательные условия проведения аудита – использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности[2], исходя из которого проводится аудит.

5. Для целей настоящего стандарта упоминание далее по тексту слова «руководство» следует читать как «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление».

---

[1] МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*.

[2] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 13.

© IFAC

Требования

Обязательные условия для проведения аудита

6. Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:

   (a) определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности (см. пункты А2–А10);

   (b) получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность (см. пункты А11–А14, А21):

      (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление (см. пункт А15);

      (ii) за такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки (см. пункты А16–А19);

      (iii) за то, чтобы обеспечить аудитора:

         a. доступом ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;

         b. дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у [руководства] для целей аудита;

         c. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

Ограничение объема работ в рамках аудита до принятия условий аудиторского задания

7. В случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, накладывают в условиях предлагаемого аудиторского задания такое ограничение на объем работ, выполняемых аудитором, при котором аудитор считает, что это ограничение приведет к тому, что он в итоге откажется от выражения мнения о финансовой отчетности, то аудитор не должен принимать предложение о проведении такого ограниченного задания в качестве варианта аудита, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами.

Прочие факторы, воздействующие на принятие предложения о проведении аудита

8. В случае, когда соответствующие обязательные условия для проведения аудита отсутствуют, аудитор должен обсудить ситуацию с руководством. За исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами, аудитор не должен принять предложение о выполнении аудита:

   (a) если аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности, является неприемлемой, за исключением условий, описанных в пункте 19;

   (b) если согласие, предусмотренное пунктом 6(b), не получено.

Согласование условий аудиторских заданий

9. Аудитор должен в зависимости от обстоятельств согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт А22).

10. В соответствии с пунктом 11 согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или оформлены иным письменным соглашением в надлежащей форме и должны включать (см. пункты А23–А27):

   (a) цель и объем аудита финансовой отчетности;

   (b) обязанности аудитора;

© IFAC

(c) обязанности руководства;

(d) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;

(e) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключений, которые будут выпущены аудитором (см. пункт А24а);

(f) заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемых.

11. Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, описанные в пункте 10, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на тот факт, что в данном случае применяется такой закон или нормативный акт, а также на то, что руководство подтверждает и осознает его обязанности, как это изложено в пункте 6(b) (см. пункты А23, А28–А29).

12. Если закон или нормативный акт предписывают обязанности руководства, сходные с теми, которые описаны в пункте 6(b), или аудитор может определить, что соответствующий закон или нормативный акт включают обязанности, которые, по мнению аудитора, по сути равнозначны обязанностям, описанным в этом пункте, то аудитор может для изложения информации по таким являющимся равнозначными обязанностям в письменном соглашении пользоваться формулировками соответствующего закона или нормативного акта. По тем обязанностям, которые не предписаны в законах или нормативных актах таким образом, что их действие равнозначно, письменное соглашение должно их описывать тем же способом, что и в пункте 6(b) (см. пункт А28).

Повторные аудиторские задания

13. При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания (см. пункт А30).

Принятие изменений в условиях аудиторского задания

14. Аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование (см. пункты А31–А33).

15. Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование (см. пункты А34–А35).

16. Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.

17. Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

(a) отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;

(b) определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

Дополнительные соображения при принятии условий задания

Стандарты финансовой отчетности, дополненные законами или нормативными актами

18. Если стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, дополнены законами или нормативными актами, аудитор должен определить, нет ли противоречий между этими стандартами финансовой отчетности и этими дополнительными требованиями. Если такие противоречия имеются, аудитор должен обсудить с руководством характер соответствующих дополнительных требований и должен согласовать один из двух вариантов действий:

(a) дополнительные требования могут быть выполнены путем дополнительного раскрытия информации в финансовой отчетности или

© IFAC

(b) описание соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности может быть соответствующим образом отредактировано.

Если ни один из этих двух вариантов действий не возможен, аудитор должен определить, не следует ли ему видоизменить его аудиторское мнение в соответствии с МСА 705[3](см. пункт А36).

Концепция подготовки финансовой отчетности предписана законом или нормативным актом— прочие факторы, оказывающие влияние на принятие условий задания

19. Если аудитор определил, что соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы не факт предписания ее законом или нормативным актом, аудитор должен принять предложение о выполнении аудиторского задания только в том случае, если имеются следующие условия (см. пункт А37):

(a) руководство согласно обеспечить дополнительное раскрытие информации в финансовой отчетности, необходимое для того, чтобы избежать возможности введения в заблуждение;

(b) в условиях аудиторского задания признается, что:

(i) аудиторское заключение о финансовой отчетности будет содержать привлекающий внимание абзац, который будет указывать пользователям на дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСА 706[4] ;

(ii) соответствующее аудиторское мнение по финансовой отчетности не должно содержать таких выражений, как «представлена достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление», за исключением случаев, когда от аудитора требуется законами или нормативными актами выразить его аудиторское мнение о финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности с применением этих выражений.

20. Если условия, обозначенные в пункте 19, отсутствуют, и аудитор в соответствии с законом или нормативным актом обязан выполнить аудиторское задание, он должен:

(a) оценить влияние вводящего в заблуждение характера финансовой отчетности на его аудиторское заключение;

(b) включить надлежащее упоминание этого вопроса в условия аудиторское задания.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

21. В некоторых случаях законы или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований Международных стандартов аудита. В этих обстоятельствах аудитор должен оценить:

(a) не может ли возникнуть у пользователей неверное понимание той определенности, которую они почерпнут из аудита финансовой отчетности, и, если это так,

(b) может ли дополнительное разъяснение в аудиторском заключении снизить вероятность неверного понимания.[5]

Если аудитор приходит к заключению, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут снизить вероятность неверного понимания, он не должен принять предложение о проведении этого аудита, за исключением случаев, когда это требуется законом или нормативным актом. Аудит, проведенный в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует Международным стандартам аудита. Следовательно, аудитор не должен включать в аудиторское заключение какие-либо утверждения о том, что конкретное аудиторское задание проводилось в соответствии с Международными стандартами аудита[6] (см. пункты А38–А39).

***

---

[3] МСА 705 *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

[4] МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»*.

[5] МСА 706 (пересмотренный)

[6] См. также МСА 700 *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 43.

© IFAC

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

A1. Задания, обеспечивающие уверенность, включающие в себя аудиторские задания, могут приниматься к выполнению лишь в тех случаях, когда практикующий специалист считает, что соответствующие этические требования, такие как независимость и профессиональная компетентность, будут удовлетворены, а само задание содержит несколько характерных особенностей[7]. Обязанности аудитора в отношении этических требований в контексте принятия к выполнению аудиторского задания и в том случае, если они зависят от аудитора, рассматриваются в МСА 220[8]. Настоящий МСА рассматривает вопросы (или обязательные условия), которые зависят от аудируемой организации и которые должны быть согласованы между аудитором и руководством организации.

Обязательные условия для проведения аудита

Концепция подготовки финансовой отчетности (см. пункт 6(a))

A2. Одно из условий принятия к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, состоит в том, что критерии, упомянутые в определении задания, обеспечивающего уверенность, подходят и доступны предполагаемым пользователям[9]. Критерии представляют собой исходные данные, используемые для проведения оценки или измерения предмета задания, включая, где это уместно, исходные данные для представления и раскрытия информации. Пригодные критерии позволяют достаточно последовательно провести оценку или измерение того или иного предмета задания в контексте профессионального суждения. Для целей Международных стандартов аудита критерии, которые использует аудитор при аудите финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, дает соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности.

A3. Без приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности у руководства организации нет надлежащей основы для подготовки финансовой отчетности, а у аудитора нет пригодных критериев для аудита этой финансовой отчетности. Во многих случаях аудитор может допустить, что соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой, как это описано в пунктах A8–A9.

Определение приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности

A4. Факторы, имеющие непосредственное отношение к определению аудитором приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, которая должна применяться при подготовке финансовой отчетности, включают:

- характер аудируемой организации (например, является ли она коммерческой организацией, организацией государственного сектора или некоммерческой организацией);
- назначение финансовой отчетности (например, предназначена ли она для удовлетворения обычных информационных потребностей широкого круга пользователей или специфических информационных потребностей конкретных пользователей);
- характер финансовой отчетности (например, является ли финансовая отчетность полным комплектом финансовой отчетности или единственным финансовым отчетом);
- предписывается ли соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами.

A5. Многие пользователи финансовой отчетности не имеют возможности затребовать финансовую отчетность, подготовленную с учетом их специфических информационных потребностей. Хотя невозможно удовлетворить все информационные потребности конкретных пользователей, существуют такие потребности в финансовой информации, которые являются общими для широкого круга пользователей. Финансовая отчетность, которая подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей, называется финансовой отчетностью общего назначения.

---

7 *Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17.*

8 МСА 220, пункты 9–11.

9 *Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность,* пункт 17(b)(ii).

© IFAC

А6. В некоторых случаях финансовая отчетность может готовиться в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Такая финансовая отчетность называется финансовой отчетностью специального назначения. В этих обстоятельствах выбор соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяется потребностями в финансовой информации предполагаемых пользователей. Приемлемость тех или иных концепций подготовки финансовой отчетности, разработанных с учетом потребностей в финансовой информации конкретных пользователей, рассматривается в МСА 800[10].

А7. Уже после принятия предложения о проведении аудита могут обнаружиться некоторые изъяны применимой концепции подготовки финансовой отчетности, указывающие на неприемлемость данной концепции. Когда использование этой концепции предписывается законами или нормативными актами, применяются требования пунктов 19–20. Когда использование этой концепции не предписывается законами или нормативными актами, руководство может принять решение о принятии другой концепции, которая будет приемлемой. Если руководство принимает такое решение, то с учетом требований пункта 16 для отражения смены применяемой концепции должны быть согласованы новые условия аудиторского задания, поскольку согласованные ранее условия теряют актуальность.

Концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения

А8. В настоящее время не существует объективного и авторитетного, признанного во всем мире обоснования, которое позволяло бы судить о приемлемости той или иной концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения. В отсутствие такого обоснования предполагается, что для подготовки финансовой отчетности общего назначения приемлемо использовать стандарты финансовой отчетности, установленные органами, которые уполномочены или признаны как органы стандартизации финансовой отчетности организаций того или иного типа, при условии что такие органы в своей работе следуют установленному и прозрачному регламенту работы, подразумевающему взвешенность и учет мнений широкого круга заинтересованных сторон. Примеры таких стандартов финансовой отчетности включают:

- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности;
- Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора;
- принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, распространяемые соответствующей уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов в той или иной юрисдикции, при условии что данная организация в своей работе следует установленному и прозрачному регламенту работы, подразумевающему взвешенность и учет мнений широкого круга заинтересованных сторон.

Эти стандарты финансовой отчетности зачастую устанавливаются в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами, регулирующими подготовку финансовой отчетности общего назначения.

Концепции подготовки финансовой отчетности, предписываемые законом или нормативным актом

А9. В соответствии с пунктом 6(а) от аудитора требуется определить, является ли приемлемой та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности. В некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут устанавливать обязательное применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности для подготовки финансовой отчетности общего назначения организаций определенных типов. В отсутствие указаний на обратное такая концепция подготовки финансовой отчетности считается приемлемой для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной такими организациями. В том случае, когда такая концепция считается неприемлемой, применяются пункты 19–20.

Юрисдикции, в которых отсутствуют органы стандартизации или предписанные законом концепции подготовки финансовой отчетности

---

[10] МСА 800 (пересмотренный) *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»*, пункт 8.

© IFAC

A10. Когда организация зарегистрирована или ведет деятельность в такой юрисдикции, где отсутствует уполномоченный или признанный орган стандартизации либо где применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности не предписывается законами или нормативными актами, соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, применяемая при подготовке финансовой отчетности, определяется руководством организации. Рекомендации по порядку определения приемлемости тех или иных концепцией подготовки финансовой отчетности в таких обстоятельствах содержатся в Приложении 2.

Согласование соответствующих обязанностей руководства (см. пункт 6(b))

A11. Аудит в соответствии с МСА проводится на основании допущения, что члены руководства организации признали и осознают тот факт, что на них возлагаются обязанности, описанные в пункте 6(b) [11]. В некоторых юрисдикциях такие обязанности могут описываться в законах или нормативных актах. В других юрисдикциях законы и нормативные акты могут содержать лишь поверхностное описание таких обязанностей либо полностью умалчивать о них. В таких вопросах Международные стандарты аудита не имеют приоритета над соответствующими законами или нормативными актами. Тем не менее само понятие независимого аудита требует от проводящего его аудитора, чтобы он воздерживался от принятия на себя ответственности за подготовку финансовой отчетности аудируемой организации или за соответствующую систему ее внутреннего контроля, а также чтобы у него имелись обоснованные ожидания получения всей необходимой для выполнения задания информации (включая информацию, полученную не из основного регистра и вспомогательных ведомостей), поскольку руководство организации в состоянии обеспечить или предоставить такую информацию. Поэтому основополагающее допущение имеет принципиальное значение для проведения независимого аудита. Во избежание недоразумений при согласовании текста условий аудиторского задания, как это описано в пунктах 9–12, с руководством аудируемой организации согласовывается также тот факт, что оно подтверждает и осознает, что на него возлагаются такие обязанности.

A12. Способ распределения обязанностей по финансовой отчетности между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, будет варьироваться в зависимости от ресурсов и структуры аудируемой организации, от имеющих отношение к аудиту закона или нормативного акта, а также от соответствующих ролей, которые играют внутри организации члены ее руководства и лица, отвечающие за корпоративное управление. В большинстве случаев руководство отвечает за исполнение, в то время как лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают за надзор за руководством. В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, могут иметь или могут возлагать на себя обязанность утверждения финансовой отчетности или наблюдения за имеющей отношение к финансовой отчетности системой внутреннего контроля аудируемой организации. В крупных организациях или в организациях государственного сектора некоторая группа лиц из числа отвечающих за корпоративное управление, например аудиторский комитет, может быть наделена определенными обязанностями по осуществлению надзорных функций.

A13. МСА 580 требует от аудитора запрашивать у руководства предоставление заявлений в письменном виде, подтверждающих выполнение руководством определенных обязанностей из числа возложенных на него[12]. Таким образом, может оказаться целесообразным дать понять руководству, что от него будет ожидаться получение таких заявлений в письменном виде, равно как и иных письменных заявлений, требуемых другими Международными стандартами аудита, а также, в случае необходимости, письменных заявлений в поддержку прочих аудиторских доказательств, относящихся к финансовой отчетности или к одному или более конкретным предпосылкам на уровне финансовой отчетности.

A14. Если руководство не подтвердит свои обязанности или не согласится исполнить необходимые заявления в письменном виде, аудитор будет лишен возможности собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств[13]. Принимать предложение о выполнении аудита в таких обстоятельствах было бы неправильным, за исключением случаев, когда от аудитора требуют поступить таким образом соответствующий закон или нормативный акт. В случаях, когда от аудитора требуется принять предложение о выполнении аудита, у него может возникнуть необходимость пояснить руководству всю важность этих вопросов и их значение для подготовки аудиторского заключения.

---

[11] МСА 200, пункт 4.

[12] МСА 580 «*Письменные заявления*», пункты 10–11.

[13] МСА 580, пункт А26.

© IFAC

Подготовка финансовой отчетности (см. пункт 6(b)(i))

A15. Большинство концепций подготовки финансовой отчетности включают требования, относящиеся к представлению финансовой отчетности; для таких концепций *подготовка* финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности включает *представление*. В случае концепции достоверного представления степень важности цели отчетности – достижения достоверного представления – такова, что основополагающее допущение, которое согласовывается с руководством, включает непосредственное упоминание достоверного представления или обязанности руководства обеспечить, чтобы финансовая отчетность давала «правдивое и достоверное представление» в соответствии с данной концепцией подготовки финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля (см. пункт 6(b)(ii))

A16. Руководство несет ответственность за такую систему внутреннего контроля, которую считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Система внутреннего контроля вне зависимости от того, насколько она эффективна, в состоянии обеспечить организацию лишь разумной уверенностью относительно того, насколько достигнуты цели финансовой отчетности данной организации, что обусловлено неотъемлемыми ограничениями системы внутреннего контроля[14].

A17. Независимый аудит, проводимый в соответствии с Международными стандартами аудита, не отменяет необходимости поддержания системы внутреннего контроля, необходимой для подготовки финансовой отчетности руководством. Поэтому от аудитора требуется получить заявление руководства относительно того, что оно подтверждает и осознает свою ответственность за систему внутреннего контроля. Однако заявление, требуемое в пункте 6(b)(ii), не подразумевает, что аудитор обнаружит, что система внутреннего контроля, поддерживаемая руководством, выполнила свое предназначение или что она окажется свободна от недостатков.

A18. Определение того, какие именно средства внутреннего контроля необходимы для обеспечения подготовки финансовой отчетности, остается за руководством. Термин «система внутреннего контроля» охватывает широкий круг видов деятельности в рамках компонентов, которые можно описать как среду контроля; процедуры оценки рисков организации; информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие; контрольные виды деятельности; наблюдение за средствами контроля. Такая структура не обязательно отражает то, как именно может быть спроектирована, внедрена и поддерживаться в работоспособном состоянии система внутреннего контроля в той или иной организации или каким образом данная организация может классифицировать тот или иной компонент системы.[15] Система внутреннего контроля организации (в частности ее бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета) будет отражать потребности руководства, степень сложности бизнеса, характер рисков, которым подвержена организация, а также соответствующие законы и нормативные акты.

A19. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт могут ссылаться на обязанность руководства отвечать за адекватность бухгалтерских регистров и записей или системы бухгалтерского учета. В некоторых случаях сложившаяся общепринятая практика может приводить к тому, что бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета, с одной стороны, и система или системы внутреннего контроля, с другой стороны, могут восприниматься как отдельные и не связанные друг с другом системы. Поскольку бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета являются неотъемлемой составной частью системы внутреннего контроля, как это описано в пункте A18, ни в пункте 6(b)(ii), ни в описании обязанностей руководства они уже не упоминаются. Во избежание недоразумений может оказаться целесообразным разъяснение аудитором руководству области применения данной обязанности.

Дополнительная информация (см. пункт 6(b)(iii)b)

A20. Дополнительная информация, которую может запросить аудитор у руководства для целей аудита может включать, если это применимо, вопросы, относящиеся к прочей информации в соответствии с требованиями МСА 720 (пересмотренного). Если аудитор ожидает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения, условия аудиторского задания могут также

---

[14] МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункт A54.

[15] МСА 315 (пересмотренный), пункт A59 и Приложение 1.

© IFAC

отражать понимание ответственности аудитора за такую информацию, в том числе, если применимо, те действия, которые могут быть целесообразными или необходимыми, в том случае, когда аудитор сочтет, что имеется существенное искажение конкретной информации в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения.

Особенности малых организаций (см. пункт 6(b))

A21. Одно из основных предназначений согласования условий аудиторского задания состоит в том, чтобы избежать недоразумений относительно взаимных обязанностей руководства и аудитора. Например, если в подготовке финансовой отчетности участвовало некое третье лицо, может оказаться полезным напомнить руководству, что подготовка финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности остается его обязанностью.

Согласование условий аудиторских заданий

Согласование условий аудиторского задания (см. пункт 9)

A22. При согласовании условий аудиторского задания роли руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, зависят от структуры управления аудируемой организации и от соответствующих законов или нормативных актов.

Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или другая форма письменного соглашения [16] (см. пункты 10–11)

A23. Отправка аудитором письма-соглашения об условиях аудиторского задания до начала аудита с целью помочь избежать недоразумений в отношении ее проведения соответствует интересам как аудируемой организации, так и аудитора. Однако в некоторых странах сама цель и объем аудиторского задания и соответствующие обязанности руководства и аудитора могут достаточно подробно описываться законом, то есть вопросы, описанные в пункте 10, определяются законом. Хотя в этих обстоятельствах пункт 11 разрешает аудитору включать в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания лишь ссылку на факт применения соответствующих законов или нормативных актов, а также на то, что руководство подтверждает и осознает свои обязанности, как это изложено в пункте 6(b), аудитор, тем не менее, может счесть целесообразным включить в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания и сами вопросы, описанные в пункте 10, для информирования руководства.

Форма и содержание письма-соглашения об условиях аудиторского задания

A24. Форма и содержание письма-соглашения об условиях аудиторского задания могут различаться в зависимости от организации. Информация об обязанностях аудитора, включенная в письмо-соглашение об условиях аудиторского задания, может быть основана на положениях МСА 200[17]. В пунктах 6(b) и 12 данного стандарта дается описание обязанностей руководства. В дополнение к вопросам, которые необходимо включить согласно пункту 10, в письме-соглашении об условиях аудиторского задания также могут быть даны ссылки, например:

- на детальное описание объема аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, Международные стандарты аудита, этические и другие стандарты профессиональных организаций, которые соблюдает аудитор;
- любую другую форму информирования о результатах аудиторского задания;
- требование к аудитору сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в соответствии с МСА 701[18];
- тот факт, что в силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями, присущими системам внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита;

---

[16] В нижеследующих пунктах все упоминания письма-соглашения об условиях аудиторского задания следует читать как относящиеся к письму-соглашению об условиях аудиторского задания или к иной приемлемой форме письменного соглашения.

[17] МСА 200, пункты 3–9.

[18] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

© IFAC

- организацию процесса планирования и проведения аудита, включая определение состава аудиторской группы;
- ожидание того, что руководство предоставит письменные заявления (см. также пункт А13);
- ожидание того, что руководство предоставит доступ ко всей информации, которая ему известна и имеет отношение к подготовке финансовой отчетности, в том числе ожидание того, что руководство представит доступ к сведениям, касающимся раскрытия информации;
- согласие руководства предоставить аудитору проект финансовой отчетности[19] и всей прочей сопутствующей информации, включая всю соответствующую информацию о подготовке, как полученную из основных регистров и вспомогательных ведомостей, так и извне (в том числе всю соответствующую информацию, относящуюся к раскрытию информации), а также всю прочую информацию, если она имеется, вовремя, чтобы аудитор мог завершить выполнение аудита в соответствии с предлагаемым графиком.
- согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность и о которых руководству может стать известно в период между датой аудиторского заключения и датой выпуска финансовой отчетности;
- основу расчета стоимости услуг и порядок выставления счетов;
- запрос руководству о подтверждении получения письма-соглашения об условиях аудиторского задания и согласия с указанными в нем условиями задания.

А25. В тех случаях, когда от аудитора не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, ему может быть целесообразно упомянуть в условиях аудиторского задания возможность информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, а в некоторых юрисдикциях аудитору может быть необходимо включить такое упоминание, чтобы у него сохранилась такая возможность.

А26. При необходимости в письме-соглашении об условиях аудиторского задания могут также рассматриваться следующие вопросы:

- договоренности относительно участия других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения аудита;
- договоренности относительно участия внутренних аудиторов и других сотрудников аудируемой организации;
- договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если такой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором;
- любые ограничения ответственности аудитора, когда существует такая возможность;
- ссылка на все дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией;
- любые обязанности предоставления рабочих документов аудита сторонним лицам.

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания приводится в Приложении 1.

Аудит компонентов аудируемой организации

А27. Когда аудитор материнской организации также является аудитором компонента, факторы, которые могут повлиять на решение о том, следует ли высылать отдельное письмо-соглашение об условиях аудиторского задания в адрес данного компонента, включают следующую информацию:

- кто назначает аудитора компонента;
- должно ли быть подготовлено отдельное аудиторское заключение в отношении данного компонента;
- требования законодательства в отношении назначения аудитора;
- степень владения материнской организацией;
- степень независимости руководства компонента от материнской организации.

Обязанности руководства, предписываемые законами или нормативными актами (см. пункты 11–12)

---

19 Как определено в МСА 720 (пересмотренном) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*.

© IFAC

A28. Если в обстоятельствах, описанных в пунктах А23 и А29, аудитор придет к выводу, что отсутствует необходимость включения некоторых условий аудиторского задания в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания, от аудитора все равно требуется в силу действия пункта 11 запросить у руководства письменное согласование того, что оно подтверждает и осознает, что на него возлагаются обязанности, описанные в пункте 6(b). Однако в соответствии с пунктом 12 такое письменное согласование может содержать формулировки соответствующего закона или нормативного акта, если такой закон или нормативный акт устанавливает обязанности руководства, которые по сути равнозначны обязанностям, описанным в пункте 6(b). Рекомендации относительно того, является ли равнозначным описание этих обязанностей в законах или нормативных актах в той или иной юрисдикции, возможно, уже существуют и выпущены от лица профессиональных объединений бухгалтеров, органа по стандартизации аудита или органа регулирования аудиторской деятельности.

Особенности организаций государственного сектора

A29. Обычно порядок назначения аудитора организаций государственного сектора, а также обязанности и полномочия аудитора организаций государственного сектора, включая полномочия получать доступ к бухгалтерским регистрам и прочей информации организации, устанавливаются законом или нормативным актом, регулирующими проведение аудита в государственном секторе. Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, аудитор организации государственного сектора может, тем не менее, решить, что было бы целесообразно подготовить более полное письмо-соглашение об условиях аудиторского задания, чем предписывается пунктом 11.

Повторные аудиторские задания (см. пункт 13)

A30. Аудитор может решить отказаться от того, чтобы в каждый период отсылать новое письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или иное письменное соглашение. Однако следующие факторы могут свидетельствовать в пользу пересмотра условий аудиторского задания или напоминания организации о существующих условиях:

- любой признак того, что аудируемая организация неправильно понимает цель и объем аудита;
- любые пересмотренные или специальные условия аудиторского задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства;
- значительное изменение в составе собственников;
- существенное изменение характера или границ хозяйственной деятельности организации;
- изменение в законодательных или нормативных требованиях;
- изменение в концепции подготовки финансовой отчетности, принятой при подготовке финансовой отчетности;
- изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.

Принятие изменений в условиях аудиторского задания

Запрос на внесение изменений в условия аудиторского задания (см. пункт 14)

A31. Запрос от аудируемой организации аудитору на внесение изменений в условия аудиторского задания может явиться результатом изменения обстоятельств, затрагивающих саму необходимость в данной услуге, непонимания характера аудита в изначально заказанном формате или ограничения объема аудита, наложенного руководством или вызванного иными обстоятельствами. Аудитор, как это требуется пунктом 14, изучает предложенное обоснование запроса на внесение изменений, уделяя особое внимание последствиям того или иного ограничения на объем аудита.

A32. Изменение в обстоятельствах, затрагивающее требования аудируемой организации, или неправильное понимание самой сути изначально заказанных услуг могут считаться разумными основаниями для запроса изменений в условиях аудиторского задания.

A33. Однако требование об изменении не считается обоснованным, если выясняется, что оно касается информации, которая является неточной, неполной или неудовлетворительной по каким-то иным основаниям. В качестве примера может выступать ситуация, когда аудитор не в состоянии получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, касающихся

© IFAC

дебиторской задолженности, а аудируемая организация запрашивает замену аудита на обзорную проверку, чтобы избежать получения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Запрос замены аудита на обзорную проверку или на оказание сопутствующих услуг (см. пункт 15)

А34. Прежде чем согласиться на замену аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги аудитору, который был назначен проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита, может понадобиться в дополнение к вопросам, перечисленным выше в пунктах А31–А33, оценить все юридические и договорные аспекты последствий такой замены.

А35. Если аудитор придет к выводу, что имеется разумное обоснование замены аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги, то вся выполненная к моменту замены аудиторская работа может оказаться уместной и в условиях изменившегося аудиторского задания; однако работа, которую еще только предстоит выполнить, а также заключение, которое предстоит выпустить, должны быть такими, чтобы соответствовать уже пересмотренному аудиторскому заданию. Чтобы не ввести в заблуждение пользователя, в отчет по сопутствующим услугам не включаются ссылки:

(a) на аудит, проводимый впервые, или

(b) любые процедуры, которые, возможно, уже были выполнены в рамках аудиторского задания, проводимого впервые, за исключением случая, когда проведение аудита заменяется на выполнение согласованных процедур и, следовательно, упоминание тех процедур, которые уже были выполнены, составляет обычную часть отчета.

Дополнительные соображения при принятии условий задания

Стандарты финансовой отчетности, дополненные законами или нормативными актами (см. пункт 18)

А36. В некоторых юрисдикциях к требованиям стандартов финансовой отчетности, установленных соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, могут добавляться дополнительные требования, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, установленные законами или нормативными актами. В этих юрисдикциях соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности для целей применения Международных стандартов аудита охватывает как эту обозначенную концепцию подготовки финансовой отчетности, так и дополнительные требования, при условии что они не вступают в противоречие с обозначенной концепцией подготовки финансовой отчетности. Так может происходить, например, в случае, когда законы или нормативные акты предписывают дополнительное раскрытие информации, помимо предусмотренного соответствующими стандартами финансовой отчетности, или когда они сужают диапазон приемлемых вариантов выбора, который можно было бы делать в рамках соответствующих стандартов финансовой отчетности[20].

Концепция подготовки финансовой отчетности предписана законами или нормативными актами — прочие факторы, оказывающие воздействие на принятие условий заданий (см. пункт 19)

А37. В случае, если аудитор придет к выводу, что соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности, предписываемая законами или нормативными актами, в их отсутствие стала бы неприемлемой, законы или нормативные акты могут предписывать применение в аудиторском заключении определенных формулировок, как то: «представлена достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление». В этом случае предписанные законом формулировки аудиторского заключения значительно отличаются от требуемых Международными стандартами аудита (см. пункт 21).

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом (см. пункт 21)

А38. Международные стандарты аудита требуют от аудитора, чтобы он не заявлял о соблюдении Международных стандартов аудита, если только аудитор не выполнит всех МСА, имеющих отношение к конкретному аудиторскому заданию[21]. Когда закон или нормативный акт предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований Международных стандартов аудита, и аудитор приходит к выводу, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут

---

[20] В МСА 700 (пересмотренном), пункт 15, содержится требование по оценке того, насколько адекватно в финансовой отчетности упоминается или описывается соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности.

[21] МСА 200, пункт 20.

© IFAC

снизить вероятность неверного понимания, аудитор может рассмотреть возможность включения в текст фразы о том, что аудит не проводился в соответствии с МСА. Поощряется, однако, до той степени, до которой это практически осуществимо, применение аудитором Международных стандартов аудита, включая те МСА, в которых рассматривается аудиторское заключение, даже несмотря на то, что аудитору не разрешено считать проводимый аудит соответствующим Международным стандартам аудита.

Особенности организаций государственного сектора

A39. В государственном секторе в рамках законодательства об аудите могут существовать конкретные требования, описывающие поручение на проведение аудита: например, от аудитора может потребоваться отчитываться напрямую министру, законодательному или общественному органу, если аудируемая организация попытается ограничить объем аудита.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункты А24–А26)

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания

Далее представлен пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания для целей аудита финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Данное письмо не имеет обязательной силы и предназначено только для применения в качестве руководства, которое может использоваться вместе с замечаниями, изложенными в настоящем стандарте. Его необходимо изменять в соответствии с конкретными требованиями и обстоятельствами. Оно составлено для аудита финансовой отчетности за один отчетный период и потребует адаптации в случае применения к повторным аудиторским заданиям (см. пункт 13 настоящего стандарта). Возможно, необходимо будет прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, является ли предложенное письмо надлежащим.

***

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, организации ABC[1]

[*Цель и объем аудита*]

Мы[2] были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие принять задание и наше понимание данного аудиторского задания.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

[*Обязанности аудитора*]

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Эти стандарты требуют от нас выполнения этических требований. В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- в процессе оценки этих рисков мы рассматриваем изучаем систему внутреннего контроля, имеющую значение для аудита, за подготовкой финансовой отчетности организации с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения

---

1 В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и ссылки согласно обстоятельствам выполнения задания, включая указание на соответствующую юрисдикцию. Очень важно указать надлежащих лиц (см. пункт А22).

2 В тексте настоящего письма слова «вы», «мы», «нас», «руководство», «лица, отвечающие за корпоративное управление» и «аудитор» используются или изменяются в соответствии с обстоятельствами.

© IFAC

мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации[3]. Тем не менее мы будем письменно информировать вас обо всех значительных недостатках системы внутреннего контроля, имеющих значение для аудита, которые были выявлены во время аудита;

- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

В силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями систем внутреннего контроля существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с МСА.

[*Ответственность руководства и указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера принято допущение, согласно которому аудитор установил, что законы или нормативные акты не регламентируют такую ответственность в надлежащих терминах, поэтому используются описания, представленные в пункте 6(b) данного стандарта).*]

Наш аудит будет проводиться на том основании, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление][4] признают и понимают свою ответственность:

(a) за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;[5]

(b) за такую систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок

(c) за предоставление нам[6]:

(i) доступа ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;

(ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у [руководства] для целей аудита;

(iii) неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

В рамках процесса проведения аудита мы будем запрашивать у [руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление] письменное подтверждение заявлений, сделанных для нас в связи с проведением аудита.

Мы рассчитываем на всестороннее сотрудничество со стороны ваших сотрудников в ходе аудита.

[*Прочая значимая информация*]

---

3 Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

4 Используйте терминологию в соответствии с обстоятельствами.

5 Или, в случае необходимости, «за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности."

6 См. пункт А24, в котором приведены примеры других вопросов, относящихся к ответственности руководства, которые могут быть включены.

© IFAC

[*Включить прочую информацию, например соглашения об оплате услуг, порядок выставления счетов и другие особые условия в соответствии с обстоятельствами.*]

[*Составление заключения*]

[Включить соответствующую ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения, включая, если применимо, заключение по прочей информации в соответствие с МСА 720 (пересмотренным).]

Форма и содержание нашего заключения могут корректироваться с учетом результатов нашего аудита.

Просьба подписать и вернуть прилагаемый экземпляр настоящего письма в подтверждение получения и вашего согласия с условиями проведения аудита финансовой отчетности, включая наши соответствующие обязанности.

XYZ & Co.

Получение и согласие подтверждается от имени Организации ABC

(подпись)
.....
Фамилия, имя, отчество и должность
Дата

© IFAC

Приложение 2

(См. пункт А10)

Определение приемлемости той или иной концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения

Юрисдикции, в которых отсутствуют уполномоченные или признанные органы стандартизации либо концепции подготовки финансовой отчетности, предписываемые законами или нормативными актами

1. Как указано в пункте А10 настоящего стандарта, когда организация зарегистрирована или ведет деятельность в юрисдикции, в которой отсутствуют уполномоченные или признанные органы стандартизации либо где применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности не предписывается законом или нормативным актом, руководство определяет применимую концепцию подготовки финансовой отчетности. Зачастую в таких юрисдикциях практика состоит в том, чтобы применять стандарты финансовой отчетности, установленные одним из органов, описанных в пункте А8 настоящего стандарта.

2. В иных случаях могут существовать сложившиеся приемы учета в той или иной юрисдикции, которые обычно признаются в качестве концепции подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной определенными организациями, ведущими деятельность в данной юрисдикции. Когда принимается такая концепция подготовки финансовой отчетности, от аудитора пунктом 6(а) настоящего стандарта требуется определить, могут ли эти сложившиеся приемы учета в совокупности составить приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. Когда сложившиеся приемы учета широко используются в той или иной юрисдикции, представителями бухгалтерской профессии в данной юрисдикции, возможно, уже оценена приемлемость данной концепции подготовки финансовой отчетности от лица аудиторов. В иных случаях аудитор может и сам оценить это путем анализа того, присущи ли соответствующим сложившимся приемам учета те же признаки, которые обычно характерны для приемлемых концепций подготовки финансовой отчетности (см. пункт 3 ниже), или путем сравнения этих сложившихся приемов учета с требованиями существующей концепции подготовки финансовой отчетности, которая считается приемлемой (см. пункт 4 ниже).

3. Приемлемые концепции подготовки финансовой отчетности обычно демонстрируют следующие свойства, в силу наличия которых информация, предоставленная в финансовой отчетности, является полезной для предполагаемых пользователей:

   (a) значимость, состоящая в том, что информация, предоставленная в финансовой отчетности, имеет непосредственное отношение к характеру аудируемой организации и назначению финансовой отчетности. Например, в случае с коммерческой организацией, которая готовит финансовую отчетность общего назначения, значимость оценивается в терминах той информации, которая необходима для удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений. Эти потребности обычно удовлетворяются путем представления финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств коммерческой организацией;

   (b) полнота, состоящая в том, что никакие операции и события, остатки по счетам и раскрытие информации из тех, что могут оказать влияние на выводы, основанные на финансовой отчетности, не пропущены;

   (c) надежность, состоящая в том, что информация, предоставленная в финансовой отчетности:

      (i) там, где это применимо, отражает экономическую сущность событий и операций, а не только их юридическую форму;

      (ii) приводит к получению, при пользовании ею в подобных обстоятельствах, ожидаемо последовательных оценок, измерений, представлений и раскрытия информации;

   (d) нейтральность, способствующая тому, что информация в финансовой отчетности свободна от предвзятости;

   (e) понятность, заключающаяся в том, что информация в финансовой отчетности представлена ясно и всесторонне и не предполагает возможности значительных различий при ее толковании.

© IFAC

4. Аудитор может решить провести сравнение сложившихся приемов учета с требованиями той или иной существующей концепции подготовки финансовой отчетности, которая считается приемлемой. Например, аудитор может сравнить сложившиеся приемы учета с МСФО. При проведении аудита малой организации аудитор может решить провести сравнение сложившихся приемов учета с концепцией подготовки финансовой отчетности, специально разработанной для таких организаций соответствующим уполномоченным или признанным органом стандартизации. Когда аудитор выполняет такое сравнение и выявляет отличия, решение о том, составляют ли принятые при подготовке финансовой отчетности сложившиеся приемы учета приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности, включает анализ причин выявленных отличий, а также того, не приведет ли применение этих сложившихся приемов учета или описание этой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности к тому, что полученная в результате финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.

5. Большое количество сложившихся приемов учета, разработанных для того, чтобы соответствовать тем или иным частным предпочтениям, не составляет приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. Так, концепция соответствия не будет приемлемой концепцией подготовки финансовой отчетности, за исключением случаев, когда она широко принята в отдельной юрисдикции среди составителей и пользователей финансовой отчетности.

© IFAC

Приложение № 4
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 220
«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита МСА 220 *«Контроль качества при проведении 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 особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности. Стандарт также рассматривает, когда это применимо, обязанности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Настоящий МСА следует рассматривать вместе с соответствующими этическими требованиями.

Система контроля качества и роль аудиторских групп

2. Обязанностью аудиторской организации является установление системы, политики и процедур контроля качества. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет обязанность по созданию и поддержанию системы контроля качества для получения разумной уверенности в том, что:

   (a) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;

   (b) заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах[1].

   Настоящий стандарт составлен с учетом допущения о том, что на организацию распространяется действие МСКК 1 или не менее строгие требования национального законодательства (см. пункт А1).

3. В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.

4. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход (см. пункт А2).

Дата вступления в силу

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

Цель

---

[1] 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 11.

© IFAC

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:

   (a) проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;

   (b) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) руководитель задания[2] – 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;

   (b) проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанные 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;

   (c) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания – партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав 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;

   (d) Аудиторская 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[3]; 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.)[4].

   (e) аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров;

   (f) инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий;

   (g) 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;

---

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

[3] МСА 620 *«Использование работы эксперта аудитора»*, пункт 6(a), содержит определение термина «эксперт аудитора».

[4] МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»* устанавливает ограничения на непосредственное участие. Также 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.

© IFAC

(h) 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;

(i) организация, входящая в сеть – аудиторская организация, которая принадлежит сети.

(j) 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;

(k) партнер – любое физическое лицо, имеющее полномочия возложить на аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг;

(l) персонал – партнеры и сотрудники;

(m) профессиональные стандарты – Международные стандарты аудита и соответствующие этические требования;

(n) 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;

(o) сотрудники – не входящие в состав партнеров нанятые аудиторской организацией профессионалы, включая экспертов;

(p) стороннее лицо надлежащей квалификации – лицо, которое не является сотрудником организации, обладающее компетенцией и способностями, чтобы действовать в качестве руководителя проекта/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

Ответственность руководителя за качество аудита

8. Руководитель задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен (см. пункт А3).

Соответствующие этические требования

9. На протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы (см. пункты А4–А5).

10. В случаях, когда руководителю задания становится известно через систему контроля качества или из иных источников о фактах, свидетельствующих о несоблюдении аудиторской группой соответствующих этических требований, руководитель задания должен, проведя консультации с другими ответственными лицами в аудиторской организации, определить надлежащие меры реагирования (см. пункт А5).

© IFAC

Независимость

11. Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту. Для этих целей руководитель задания (см. пункт А5):

    (a) получает соответствующую информацию от аудиторской организации и, где это применимо, от организации, входящей в сеть, для выявления и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозы независимости;

    (b) оценивает информацию по выявленным, если такие имеются, нарушениям политики и процедур аудиторской организации по обеспечению независимости для определения того, создают ли они угрозу независимости для конкретного аудиторского задания;

    (c) принимает необходимые меры для устранения таких угроз или для их ослабления до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или, если сочтет целесообразным, отказывается от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Руководитель задания должен немедленно докладывать в организацию о любых случаях, когда он оказывается не в состоянии разрешить ситуацию самостоятельно, с тем чтобы были приняты необходимые меры (см. пункты А6–А7).

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

12. 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 (см. пункты А8–А9).

13. Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от предложения о проведении аудита, он должен безотлагательно передать эту информацию в организацию, с тем чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры (см. пункт А9).

Назначение аудиторских групп

14. Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы:

    (a) провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;

    (b) обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения (см. пункты А10–А12).

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение

15. Руководитель задания несет ответственность:

    (a) за руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями (см. пункты А13–А15, А20);

    (b) за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Обзорные проверки

16. Руководитель задания должен принять на себя ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации по проведению обзорных проверок (см. пункты А16–А17, А20).

17. На дату аудиторского заключения или до этой даты руководитель задания должен путем обзора аудиторской документации и обсуждения с членами аудиторской группы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения (см. пункты А18–А20).

© IFAC

Консультации

18. Руководитель задания должен:

(a) нести ответственность за то, чтобы члены аудиторской группы надлежащим образом консультировались по сложным или спорным вопросам;

(b) убедиться в том, что члены аудиторской группы во время проведения задания организовали получение необходимых консультаций как внутри аудиторской группы, так и между аудиторской группой и другими специалистами соответствующего уровня внутри организации или за ее пределами;

(c) убедиться в том, что характер и объемы этих консультаций, а также выводы, сделанные на их основе, согласованы с теми, кто их предоставил;

(d) определить, что выводы, сделанные на основе консультаций, реализованы (см. пункты А21–А22).

Проверка качества выполнения задания

19. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также проведении аудита в иных случаях, когда аудиторская организация определила, что по ним необходима проверка качества выполнения задания, руководитель задания должен:

(a) определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания;

(b) обсуждать важные вопросы, возникающие в течение проводимого аудита, включая и те, что выявляются на этапе проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим такую проверку;

(c) не датировать аудиторское заключение до завершения проверки качества выполнения задания (см. пункты А23–А25).

20. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, сделанных аудиторской группой, и выводов, полученных при формировании аудиторского заключения. Данная оценка должна включать:

(a) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;

(b) анализ финансовой отчетности и предлагаемого аудиторского заключения;

(c) выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;

(d) оценку выводов, которые сделала аудиторская группа при формулировании аудиторского заключения, и анализ того, является ли предлагаемое аудиторское заключение правильным (см. пункты А26–А28, А30–А32).

21. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, лицо, ответственное за проверку качества выполнения задания, проводя проверку качества выполнения задания, должно также проанализировать:

(a) оценку аудиторской группой независимости аудиторской организации в отношении конкретного аудиторского 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) факт того, отражает ли отобранная для проверки качества выполнения задания аудиторская документация фактически выполненную работу в отношении значимых суждений, а также подтверждает ли она сделанные выводы (см. пункты А29–А32).

Расхождения во мнениях

22. Если внутри аудиторской группы или с лицами, предоставляющими консультации, или, где это применимо, между руководителем задания и лицом, ответственным за качество выполнения

© IFAC

задания, возникают расхождения во мнениях, аудиторская группа должна следовать политике и процедурам аудиторской организации по рассмотрению и разрешению расхождений во мнениях.

Мониторинг

23. 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. 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 проводимый аудит (см. пункты А33–А35).

Документация

24. В аудиторской документации[5] аудитор обязан отразить:

    (a) выявленные проблемы в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведения как они были разрешены;

    (b) выводы по вопросу соблюдения тех требований независимости, которые применяются к конкретному аудиторскому заданию, а также соответствующие обсуждения с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;

    (c) выводы, сделанные по вопросу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий;

    (d) характер и объемы консультаций в ходе проведения аудита, а также сделанные на их основе выводы (см. пункт А36).

25. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, в результате проверки по конкретному аудиторскому заданию, должно обеспечить документальное подтверждение того, что:

    (a) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;

    (b) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;

    (c) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Система контроля качества и роль аудиторских групп (см. пункт 2)

А1. Обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать ее систему контроля качества для аудиторских заданий устанавливаются стандартом МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства. Эта система контроля качества включает политику и процедуры, в которых рассматривается 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;

[5] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

© IFAC

- мониторинг.

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 стандарта МСКК 1.

Доверие к системе контроля качества аудиторской организации (см. пункт 4)

А2. За исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает обратное, аудиторская группа может положиться на систему контроля качества аудиторской организации, например, в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- независимости, обеспечиваемой путем постепенного накопления и представления требуемых данных;
- сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- соблюдения применимых законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

Ответственность руководителя за качество аудита (см. пункт 8)

А3. Принимая на себя ответственность за общее качество по каждому аудиторскому заданию, руководитель задания в своих действиях и соответствующих поручениях членам аудиторской группы подчеркивает:

(a) важность для качества проверки следующих факторов:

(i) выполнения работ таким образом, чтобы всегда соответствовать профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;

(ii) безусловного соблюдения требований политики и процедур организации по контролю качества;

(iii) выпуска аудиторских заключений, которые всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах;

(iv) способности членов аудиторской группы поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично;

(b) то обстоятельство, что качество имеет принципиальное значение при проведении аудита.

Соответствующие этические требования

Соблюдение соответствующих этических требований (см. пункт 9)

А4. Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:

(a) честность;

(b) объективность;

(c) профессиональную компетентность и должную тщательность;

(d) конфиденциальность;

(e) профессиональное поведение.

Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» (см. пункты 9–11)

А5. Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» в соответствующих этических требованиях могут отличаться от принятых в настоящем Международном стандарте аудита. Например, Кодекс СМСЭБ определяет «организацию» как:

© IFAC

(a) индивидуально практикующего специалиста, партнерство или корпорацию профессиональных бухгалтеров;

(b) организацию, которая контролирует таких лиц через владение, руководство или при помощи иных средств;

(c) организацию, которая контролируется такими лицами через владение, руководство или при помощи иных средств.

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

При соблюдении требований пунктов 9–11 определения, приведенные в соответствующих этических требованиях, применяются в той мере, в какой это необходимо, чтобы истолковать эти этические требования.

Угрозы независимости (см. пункт 11(c))

А6. Руководитель задания может выявить такую угрозу независимости в рамках конкретного аудита, которую не удается устранить или свести к приемлемо низкому уровню при помощи обычных мер предосторожности. В таком случае в соответствии с требованиями пункта 11(c) руководитель задания докладывает соответствующему лицу (лицам) в аудиторской организации, чтобы определить необходимые меры, которые могут включать устранение действий или интереса, создающих данную угрозу, или отказа от дальнейшего участия в аудите, если отказ аудитора разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Особенности организаций государственного сектора

А7. Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако аудиторам государственного сектора или аудиторским организациям, выполняющим аудит в государственном секторе от имени назначаемого по закону аудитора, может понадобиться, в зависимости от условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции, некоторая адаптация их подхода, с тем чтобы содействовать соблюдению требований пункта 11. Например, в тех случаях, когда задание на проведение аудита в организациях государственного сектора не разрешает отказ от аудиторского задания, раскрытие информации в публикуемом отчете о возникновении соответствующих обстоятельств, которые, если бы они возникли в частном секторе, привели бы к необходимости отказа аудитора.

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий (см. пункт 12)

А8. МСКК 1[6] требует от аудиторской организации до принятия предложения о проведении аудита нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения уже выполняемого задания, а также при рассмотрении предложения о проведении нового задания уже имеющегося клиента собрать информацию, которая необходима в конкретных обстоятельствах. При определении того, надлежащие ли выводы были сделаны по поводу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, руководителю задания помогает информация о следующих факторах:

- честность основных владельцев, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации;
- компетентность аудиторской группы для того, чтобы выполнить данное задание, а также наличие у нее необходимых возможностей, включая время и ресурсы;
- возможность соблюдения соответствующих этических требований аудиторской организацией и аудиторской группой;
- значимые вопросы, возникавшие в ходе текущего или предыдущего выполнения аудиторского задания, а также их последствия для продолжения отношений.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 12–13)

[6] МСКК 1, пункт 27(a).

© IFAC

A9. В государственном секторе назначение аудиторов может происходить в соответствии с процедурами, установленными в законе. Следовательно, некоторые требования и соображения относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятие и выполнение аудиторских заданий в том виде, как они изложены в пунктах 12–13, А8, могут оказаться неприменимыми. Тем не менее информация, собранная в результате описанных процедур, может оказаться ценной для аудиторов государственного сектора при выполнении оценки рисков и при исполнении обязанностей по составлению отчетов.

Назначение аудиторских групп (см. пункт 14)

A10. Аудиторская группа включает лицо, применяющее знания специализированной области бухгалтерского учета или аудита, будь то специально нанятое или состоящее в штате аудиторской организации, если такая имеется, которое выполняет аудиторские процедуры в интересах данного задания. Однако лицо такой компетентности не входит в число членов аудиторской группы, если единственной формой участия этого лица в этом задании является консультирование. Консультации рассматриваются в пунктах 18, А21–А22.

A11. При рассмотрении компетентности и необходимых возможностей, которыми должны обладать члены всей рабочей группы, руководитель задания может учесть такие критерии, как:

- понимание специфики аудиторских заданий подобного характера и сложности, наличие практического опыта в этой области, достигаемые соответствующей профессиональной подготовкой и участием;
- понимание профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
- технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий и специализированных областей бухгалтерского учета или аудита;
- знание отраслей, в которых клиент осуществляет свою деятельность;
- способность применять профессиональное суждение;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Особенности организаций государственного сектора

A12. В государственном секторе для надлежащего исполнения условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции могут потребоваться особые навыки, а также дополнительные необходимые знания. Такие знания могут включать понимание особенностей предоставления отчетов, в том числе составление отчетности в интересах законодательного органа или иного органа государственного управления либо для удовлетворения государственного интереса. Свойственный аудиту в государственном секторе более широкий охват может включать, например, некоторые аспекты аудита результативности работы или всестороннюю оценку соблюдения требований законов, нормативных актов и иных источников права, а также предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и коррупции.

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение (см. пункт 15(а))

A13. Руководство аудиторской группой включает информирование членов группы по таким вопросам, как:

- их обязанности, включая необходимость соблюдения соответствующих этических требований, а также необходимость планирования и проведения аудита с профессиональным скептицизмом, как того требует стандарт МСА 200[7];
- обязанности каждого из партнеров в случае, когда для проведения аудита привлекается более одного партнера;
- цели работ, которые необходимо выполнить;
- характер бизнеса аудируемой организации;

[7] МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*», пункт 15.

© IFAC

- вопросы, связанные с риском;
- проблемы, которые могут возникать;
- детальный подход к выполнению данного аудита.

Обсуждение между членами аудиторской группы позволяет менее опытным членам группы задать вопросы более опытным ее членам и таким образом наладить надлежащее профессиональное общение внутри аудиторской группы.

A14. Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понять цели порученных работ.

A15. Контроль включает такие мероприятия, как:

- контроль за ходом выполнения аудита;
- анализ компетентности и способностей отдельных членов аудиторской группы, включая понимание того, имеется ли у них достаточное время для выполнения порученных им работ, понимают ли они полученные инструкции, а также того, выполняются ли работы в соответствии с запланированным подходом к конкретному аудиторскому заданию;
- рассмотрение значимых вопросов, возникающих в ходе проводимого аудита, изучение их значимости и внесение соответствующих корректив в изначально запланированный подход;
- выявление вопросов для консультаций или рассмотрения более опытными членами аудиторской группы в ходе выполнения задания.

Обзорные проверки

Обязанности по обзорным проверкам (см. пункт 16)

A16. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации в части ответственности за обзорные проверки определяются с учетом того, что работа менее опытных членов аудиторской группы проверяется более опытными ее членами.[8]

A17. Обзорная проверка заключается в рассмотрении того, соответствуют ли действительности, например, следующие утверждения:

- работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
- значимые вопросы были вынесены на дальнейшее рассмотрение;
- надлежащие консультации имели место, а сделанные на их основе выводы задокументированы и применены;
- существует необходимость пересмотреть характер, сроки и объем выполненной работы;
- выполненная работа поддерживает сделанные выводы и надлежащим образом задокументирована;
- полученные доказательства достаточны и носят надлежащий характер, чтобы поддержать аудиторское заключение;
- цели всех процедур данного аудиторского задания достигнуты.

Обзорная проверка выполненной работы руководителем задания (см. пункт 17)

A18. Своевременные обзорные проверки руководителем задания следующих элементов на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяют своевременно разрешать значимые вопросы, давая возможность руководителю задания убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты:

- наиболее важные области применения суждений, особенно связанные со сложными или спорными вопросами, выявленными во время проведения конкретного аудита;
- значительные риски;
- прочие области, которые руководитель задания считает важными.

---

[8] МСКК 1, пункт 33.

© IFAC

Руководителю задания нет необходимости проверять всю аудиторскую документацию, но он может это сделать. Однако в соответствии с требованиями стандарта МСА 230[9] руководитель документирует объем и сроки проведенных им обзорных проверок.

А19. Руководитель задания, который принимает руководство заданием в ходе уже ведущегося аудита, может применить процедуры обзорной проверки, как это описано в пункте А18, чтобы проверить уже выполненную на момент изменения в руководстве работу, имея целью принять на себя обязанности руководителя задания.

Специфика задействования в составе аудиторской группы лиц, обладающих знаниями в специализированной области бухгалтерского учета или аудита (см. пункты 15–17)

А20. В тех случаях, когда в составе аудиторской группы задействовано лицо, обладающее знаниями в той или иной специализированной области бухгалтерского учета или аудита, руководство, контроль и надзор за работой такого члена аудиторской группы могут включать:

- согласование с этим лицом характера, объема и целей выполняемой им работы; а также соответствующего распределения ролей, характера, сроков и объема профессионального общения между ним и остальными членами группы по проведению аудита;
- оценку пригодности результатов работы этого лица, включая значимость и обоснованность его выводов и заключений, а также их согласованность с остальными аудиторскими доказательствами.

Консультации (см. пункт 18)

А21. Эффективность консультаций по значимым техническим, этическим и прочим вопросам как в самой аудиторской организацией, так и, где это применимо, за ее пределами достигается в тех случаях, когда консультанты:

- получают информацию обо всех значимых фактах, позволяющую им предоставить профессиональные рекомендации;
- обладают соответствующими знаниями, статусом и опытом.

А22. Члены аудиторской группы могут счесть целесообразным консультироваться за пределами аудиторской организации, например, когда она испытывает недостаток соответствующих внутрифирменных ресурсов. Они могут воспользоваться консультационными услугами, предоставляемыми другими организациями, профессиональными и регулирующими органами или коммерческими организациями, предоставляющими соответствующие услуги по контролю качества.

Проверка качества выполнения задания

Завершение проверки качества выполнения задания до даты аудиторского заключения (см. пункт 19(c))

А23. МСА 700 (пересмотренный) требует оформлять аудиторское заключение не ранее той даты, по состоянию на которую аудитор собрал достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается соответствующее аудиторское мнение о финансовой отчетности.[10] В случаях проведения аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или соответствия того или иного аудиторского задания критериям проведения проверки качества выполнения задания, такая проверка помогает аудитору определить, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств.

А24. Своевременное проведение проверки качества выполнения задания на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяет оперативно разрешать значимые вопросы, и лицо, ответственное за проведение проверки качества выполнения задания, может убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты.

А25. Завершение проверки качества выполнения задания означает выполнение лицом, ответственным за проведение проверки качества выполнения задания, требований пунктов 20–21 и, где это применимо, пункта 22. Документальное оформление проверки качества выполнения задания может быть завершено уже после даты аудиторского заключения, в ходе окончательного

---

[9] МСА 230, пункт 9(c).

[10] МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 49.

© IFAC

формирования файла по результатам аудита. Требования и рекомендации на эту тему содержатся в МСА 230[11].

Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания (см. пункт 20)

A26. Сохранение бдительности в отношении изменений в обстоятельствах позволяет руководителю задания выявлять ситуации, в которых необходимо провести проверку качества выполнения задания, несмотря на то, что в начале выполнения конкретного аудиторского задания необходимость в такой проверке отсутствовала.

A27. Объем проверки качества выполнения задания может зависеть, например, от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что аудиторское заключение может оказаться неверным в конкретных обстоятельствах. Проведение проверки качества выполнения задания не снижает уровня ответственности руководителя задания за данный аудит и его выполнение.

A28. В случае применения МСА 701[12] выводы, сделанные аудиторской группой при формировании аудиторского заключения, включают определение:

- ключевых вопросов аудита, подлежащих включению в аудиторское заключение;
- ключевых вопросов аудита, о которых не будет сообщено в аудиторском заключении в соответствии с пунктом 14 МСА 701, если они имеются;
- если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют.

Кроме того, проверка предлагаемого аудиторского заключения в соответствии с пунктом 20(b) включает рассмотрение формулировки, предлагаемой для включения в раздел «Ключевые вопросы аудита».

Проверка качества выполнения задания организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (см. пункт 21)

A29. Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, актуальных для оценки выработанных аудиторской группой значимых суждений, включает:

- значительные риски, выявленные в ходе проведения проверки в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)[13], а также меры, принимаемые в ответ на эти риски в соответствии с МСА 330[14], включая оценку аудиторской группой риска недобросовестных действий и аудиторские процедуры в ответ на оцененный риск в соответствии с МСА 240[15];
- выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
- значительность и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита;
- вопросы, о которых следует сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, где это применимо, третьим лицам, таким как регулирующие органы.

Эти дополнительные вопросы в зависимости от обстоятельств могут также оказаться предметом рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности прочих организаций.

Особенности малых организаций (см. пункты 20–21)

---

[11] МСА 230, пункты 14–16.

[12] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

[13] МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*.

[14] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

[15] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*.

© IFAC

A30. Помимо аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, проведение проверки качества выполнения задания требуется и в тех случаях, когда в соответствии с критериями, установленными самой организацией, те или иные аудиторские задания подпадают под необходимость проведения проверки качества выполнения задания. В некоторых случаях ни одно из выполняемых организацией аудиторских заданий может не отвечать критериям, которые означали бы, что она подпадает под необходимость проведения такой проверки.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 20–21)

A31. В государственном секторе назначаемый в установленном законом порядке аудитор (например, генеральный ревизор или иное лицо, обладающее соответствующей квалификацией и назначаемое представлять генерального ревизора) может выступать в роли, аналогичной по составу обязанностей роли руководителя задания с основополагающими обязанностями по проведению аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, где это применимо, выбор лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, предполагает учет потребности в независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективность оценки.

A32. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, упоминаемые в пунктах 21 и A29, в государственном секторе не столь распространены. Однако могут встречаться и иные организации государственного сектора, значительные по размеру, сложности или значимые в силу задействованных аспектов общественного интереса, которые вследствие упомянутых выше обстоятельств охватывают широкий круг заинтересованных сторон. В качестве примеров можно привести государственные корпорации и организации жилищно-коммунального хозяйства. Продолжающиеся преобразования внутри самого государственного сектора могут также приводить к появлению значительных организаций новых типов. Не существует раз и навсегда установленных объективных критериев, на основании которых можно было бы определить степень значительности. Тем не менее аудиторы государственного сектора оценивают, какие организации могут оказаться достаточно значительными, чтобы подпадать под необходимость проведения проверки качества выполнения задания.

Мониторинг (см. пункт 23)

A33. МСКК 1[16] требует от аудиторской организации выработать те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, адекватны и функционируют эффективно.

A34. При анализе сложностей, которые в состоянии оказать негативное воздействие на проводимый аудит, руководитель задания может учесть меры, принятые аудиторской организацией для исправления ситуации, которые он считает достаточными в контексте конкретного аудиторского задания.

A35. 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 было неверным.

Документация

Документация по консультациям (см. пункт 24(d))

A36. Документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, которая является достаточно полной и подробной, помогает понять:

- саму проблему, по поводу которой запрашивалась консультация;
- результаты консультации, включая любые принятые решения, обоснование этих решений и то, каким образом они были выполнены.

[16] МСКК 1, пункт 48.

© IFAC

Приложение № 5
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 230
«АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»

Международный стандарт аудита МСА 230 *«Аудиторская документация»* 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 подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности. В Приложении перечислены прочие МСА, в которых содержатся те или иные требования и рекомендации по вопросам документации. Эти конкретные требования по составлению документации, содержащиеся в прочих МСА не накладывают каких-либо ограничений на применение настоящего стандарта. Законами или нормативными актами могут быть установлены дополнительные требования к документации.

Характер и назначение аудиторской документации

2. Аудиторская документация, отвечающая требованиям настоящего стандарта и специфическим требованиям к документации, содержащимся в прочих применимых МСА, обеспечивает:

   (a) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора[1];

   (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

3. Аудиторская документация выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:

   - помогает аудиторской группе планировать и проводить аудит;
   - помощь членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой, а также в исполнении ими их обязанностей по обзорным проверкам в соответствии с МСА 220[2];
   - позволяет аудиторской группе нести ответственность за свою работу;
   - позволяет вести запись вопросов, сохраняющих значимость для будущих аудиторских заданий;
   - обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества в соответствии с МСКК 1[3] или не менее строгими требованиями национального законодательства;[4]

---

1 МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 11.

2 МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты 15-17.

3 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, 35–38 и 48.

4 МСА 220, пункт 2.

© IFAC

- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

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 подготовке документации, которая обеспечивает:

   (a) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение;

   (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах;

   (b) аудиторский файл – одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию.

   (c) опытный аудитор – лицо (которое может быть как сотрудником аудиторской организации, так и сторонним по отношению к этой организации специалистом), обладающее практическим опытом проведения аудита и достаточным пониманием следующих вопросов:

      (i) аудиторских процедур;

      (ii) Международных стандартов аудита и применимых требований законодательства и нормативных требований;

      (iii) бизнес-среды, в которой ведет деятельность аудируемая организация;

      (iv) аудиторских вопросов и вопросов подготовки финансовой отчетности применительно к отрасли, в которой осуществляет свою деятельность организация.

Требования

Своевременная подготовка аудиторской документации

7. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно (см. пункт А1).

Документация о выполненных аудиторских процедурах и собранных аудиторских доказательствах

Форма, содержание и объем аудиторской документации

8. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять (см. пункты А2–А5, А16–А17):

   (a) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований (см. пункты А6–А7);

   (b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

   (c) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов (см. пункты А8–А11).

© IFAC

9. При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:

   (a) каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов (см. пункт А12);

   (b) кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;

   (c) кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки (см. пункт А13).

10. Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения (см. пункт А14).

11. Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор должен документировать, каким образом он разрешил это несоответствие (см. пункт А15).

Отступление от того или иного применимого требования

12. Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от выполнения того или иного применимого требования того или иного МСА, аудитор должен документировать, каким образом выполненные им альтернативные аудиторские процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления (см. пункты А18–А19).

Вопросы, возникшие после даты аудиторского заключения

13. Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или приходит к новым выводам после даты аудиторского заключения, он должен документировать (см. пункт А20):

   (a) каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся;

   (b) выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, собранные аудиторские доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение;

   (c) когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.

Окончательное формирование аудиторского файла

14. После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла (см. пункты А21–А22).

15. По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения (см. пункт А23).

16. Если в обстоятельствах, не подпадающих под описанные в пункте 13, аудитор по завершении окончательного формирования аудиторского файла сочтет необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или дополнить ее новыми документами, он должен, вне зависимости от характера изменений или дополнений, документировать следующее (см. пункт А24):

   (a) конкретные причины таких изменений и дополнений;

   (b) когда и кем они были внесены и проверены.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

© IFAC

Своевременная подготовка аудиторской документации (см. пункт 7)

А1. Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение результативной проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением. Документация, подготовленная после того, как аудиторская работа уже выполнена, скорее всего, окажется менее точной, чем та документация, которая готовилась по ходу выполнения этой работы.

Документация о выполненных аудиторских процедурах и собранных аудиторских доказательствах

Форма, содержание и объем аудиторской документации (см. пункт 8)

А2. Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- размер и сложность организации;
- характер выполняемых аудиторских процедур;
- выявленные риски существенного искажения;
- значимость собранных аудиторских доказательств;
- характер и объем выявленных расхождений;
- необходимость документирования того или иного вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных аудиторских доказательств;
- применявшаяся методология и инструментарий проведения аудита.

А3. Аудиторская документация может вестись на бумаге либо на электронных или иных носителях. Примеры аудиторской документации:

- аудиторские программы;
- аналитические документы;
- памятные записки по проблемным вопросам;
- краткие перечни значимых вопросов;
- письма-подтверждения и письменные заявления;
- контрольные перечни;
- переписку (включая электронную) по значимым вопросам.

Аудитор может включить в аудиторскую документацию выдержки или копии документов аудируемой организации (например, значимые и специфические договоры и соглашения). Аудиторская документация, однако, не должна подменять собой бухгалтерские записи организации.

А4. Аудитор не обязан включать в аудиторскую документацию 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.

А5. Устные пояснения аудитора сами по себе не представляют достаточного обоснования выполненной аудитором работы или сделанных им выводов, но могут использоваться для раскрытия и разъяснения информации, содержащейся в аудиторской документации.

Документация по соблюдению Международных стандартов аудита (см. пункт 8(а))

А6. В принципе соблюдение требований настоящего стандарта приведет к тому, что аудиторская документация будет достаточной и адекватной конкретным обстоятельствам. Для разъяснения применения настоящего стандарта с учетом специфики того или иного МСА такой прочий стандарт аудита может содержать уточняющие требования по составлению документации. Эти конкретные требования по составлению документации, содержащиеся в прочих МСА не накладывают каких-либо ограничений на применение настоящего стандарта. Более того, отсутствие в каком-либо МСА требований по документированию не означает, что выполнение такого стандарта не предполагает составления документации.

© IFAC

А7. Аудиторская документация обеспечивает доказательства того, что проведенный аудит соответствует Международным стандартам аудита. Однако документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Кроме того, аудитор не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу. Например:

- наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;
- наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в Международных стандартах аудита;
- может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита:
  - например, может не существовать единого способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Тем не менее, аудиторская документация может обеспечить наличие доказательств применения аудитором профессионального скептицизма в соответствии с Международными стандартами аудита. Такие доказательства могут включать особые процедуры, выполненные для подтверждения ответов руководства на запросы аудитора;
  - тот факт, что руководитель задания в порядке соблюдения Международных стандартов аудита принял на себя ответственность за руководство, контроль и проведение аудиторского задания, может подтверждаться в аудиторской документации целым рядом способов. В частности, это может быть документация о своевременном вовлечении руководителя задания в различные аспекты аудита, такие как участие в обсуждениях аудиторской группы, требуемых МСА 315 (пересмотренным)[5].

Документальное оформление значимых вопросов и соответствующих значимых профессиональных суждений (см. пункт 8(c))

А8. Оценка значимости того или иного вопроса требует объективного анализа фактов и обстоятельств. Примеры значимых вопросов:

- вопросы, приводящие к возникновению значительных рисков (как это определяется в МСА 315 (пересмотренном)[6]);
- результаты аудиторских процедур, указывающие на то, что (a) финансовая отчетность может быть существенно искажена или что (b) существует необходимость пересмотреть прежнюю оценку аудитором рисков существенного искажения, а также меры, принимаемые аудитором в ответ на эти риски;
- обстоятельства, значительно затрудняющие применение аудитором необходимых аудиторских процедур;
- замечания, которые могут привести к той или иной модификации мнения аудитора или к включению в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства».

А9. Важным фактором при определении формы, содержания и объема аудиторской документации по значимым вопросам являются масштабы применения профессионального суждения при проведении работ и при оценке их результатов. Документация о выработанных

---

[5] МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункт 10.

[6] МСА 315 (пересмотренный), пункт 4(e).

© IFAC

профессиональных суждениях, если они носят значительный характер, позволяет пояснить выводы аудитора и повысить качество суждения. Эти вопросы представляют особенный интерес для тех, кто отвечает за анализ аудиторской документации, включая специалистов, задействованных на последующих аудиторских заданиях, когда они занимаются вопросами, сохраняющими свою значимость (например, при проведении ретроспективной проверки оценочных значений).

A10. Некоторые примеры обстоятельств, при которых в соответствии с пунктом 8 следует подготавливать аудиторскую документацию в отношении использования профессионального суждения, включают следующее, если вопросы и суждения являются значимыми:

- обоснование вывода аудитора, когда от аудитора требуется обязательно рассмотреть определенную информацию или факторы, и это рассмотрение является значимым в контексте проводимого аудита;
- основа для вывода аудитора в отношении обоснованности тех или иных областей субъективных суждений (например, в отношении обоснованности значительных оценочных значений);
- основа для вывода аудитора по вопросу подлинности документа, когда в ходе аудита аудитором были выявлены некие обстоятельства, заставившие его усомниться в подлинности данного документа, и по этому поводу было проведено специальное расследование (например, с использованием процедур, связанных с экспертизой или подтверждением).
- если применяется МСА 701[7], решение аудитора относительно ключевых вопросов аудита, о которых следует сообщить, или об их отсутствии.

A11. Аудитор может счесть полезным подготовить и сохранить в составе аудиторской документации краткую сводку (иногда называемую запиской или меморандумом о завершении работ), в которой описываются значимые вопросы, выявленные в ходе аудита и то, каким образом они были разрешены, или которая включает ссылки на другую подтверждающую аудиторскую документацию, содержащую эту информацию. Такая сводка может способствовать проведению эффективных проверок и инспектирования аудиторской документации, особенно по масштабным и сложным аудиторским заданиям. Кроме того, подготовка такой сводки может помочь аудитору при рассмотрении значимых вопросов. Она может также помочь аудитору оценить ситуацию на предмет того, не оказывается ли в свете выполненных аудиторских процедур и сделанных выводов, что существует по крайней мере одна значимая цель, установленная в каком-либо Международном стандарте аудита, которой аудитор не может достичь, что делает невозможным выполнение им основных целей аудитора.

Указание конкретных протестированных статей или вопросов, а также исполнителя и проверяющего (см. пункт 9)

A12. Фиксирование таких отличительных признаков служит решению целого ряда задач. Например, это дает возможность аудиторской группе обеспечить собственную подотчетность за выполненные работы и облегчает проведение расследований случаев расхождений или несоответствий. Отличительные признаки будут варьироваться в зависимости от применяемой аудиторской процедуры и тестируемой статьи или вопроса. Например:

- для подробного тестирования выпущенных организацией заказов на закупки аудитор может определить отбираемые для тестирования документы по их датам или по уникальным номерам заказов на закупки;
- для процедуры, требующей отбора из данной генеральной совокупности или проверки всех статей сверх установленной суммы, аудитор может зафиксировать объем проводимой процедуры и обозначить соответствующую генеральную совокупность (например, все записи в бухгалтерских регистрах сверх установленной суммы);
- для процедуры, требующей систематической выборки из генеральной совокупности документов, аудитор может обозначить отбираемые документы путем указания их источника, начала диапазона выборки и ее интервала (например, систематическая

[7] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

© IFAC

выборка отчетов об отгрузке, отбираемых из журнала отгрузки за период с 1 апреля по 30 сентября, начиная с отчета номер 12345 и отбирая каждый 125-й отчет);

- для процедуры, требующей опроса конкретных сотрудников аудируемой организации, аудитор может зафиксировать даты проведения опросов, а также фамилии и наименования должностей этих сотрудников аудируемой организации;
- для процедуры наблюдения аудитор может описать наблюдаемый процесс или вопрос, имеющих отношение к нему лиц, соответствующие обязанности этих лиц, а также где и когда выполнялось наблюдение.

A13. МСА 220[8] требует от аудитора проверять выполненную аудиторскую работу путем проверки аудиторской документации. Требование документировать, кто именно проверял выполненную аудиторскую работу, не означает необходимости отражать в каждом рабочем документе подтверждение того, что он был проверен. Это требование, однако, означает, что следует документировать то, какая аудиторская работа проверялась, кто проверял эту работу и когда она была проверена.

Документирование обсуждений значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами (см. пункт 10)

A14. Документация не ограничивается только документами, подготовленными аудитором, но может включать и иные надлежащие документы, такие как протоколы заседаний, подготовленные персоналом организации и согласованные с аудитором. В число прочих лиц, с которыми аудитор может обсудить значимые вопросы, могут входить другие сотрудники внутри организации, а также внешние по отношению к ней лица, такие как консультанты, оказывающие услуги по договору с организацией.

Документация о том, каким образом были разрешены несоответствия (см. пункт 11)

A15. Требование документировать то, каким образом аудитор разрешал несоответствия в информации, не предполагает, что аудитор должен хранить документацию, которая неверна или устарела.

Особенности малых организаций (см. пункт 8)

A16. Аудиторская документация по аудиту малой организации обычно не так обширна, как при аудите крупной организации. Кроме того, в том случае, когда в ходе аудита руководитель задания выполняет всю проводимую аудиторскую работу, документация не будет включать вопросы, которые должны документироваться исключительно для того, чтобы проинформировать или проинструктировать членов аудиторской группы или чтобы обеспечить доказательства проведения проверки документации прочими членами аудиторской группы (например, будет нечего документировать по вопросам обсуждений или организации контроля в группе). Тем не менее руководитель задания выполняет основополагающее требование пункта 8 о подготовке аудиторской документации, которую в состоянии понять опытный аудитор, поскольку аудиторская документация может подлежать проверке внешними лицами для законодательных или нормативных целей.

A17. При подготовке аудиторской документации аудитор малой организации может счесть целесообразным и эффективным решением составление единого документа по всем аспектам аудита, включающего в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации. Примеры вопросов, которые могут документироваться в едином документе при аудите малой организации, включают понимание организации и системы ее внутреннего контроля, общую стратегию и план аудита, существенность, определенную в соответствии с МСА 320[9], оцененные риски, значимые вопросы, отмеченные в ходе аудита, и сделанные выводы.

Отступление от того или иного применимого требования (см. пункт 12)

A18. Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в Международных стандартах аудита, и таким образом достичь общих целей аудитора. Следовательно, если только речь не идет об

---

[8] МСА 220, пункт 17.

[9] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*.

© IFAC

исключительных обстоятельствах, Международные стандарты аудита призывают соблюдать все требования, которые являются применимыми в обстоятельствах проводимого аудита.

A19. Требование документирования применяется лишь к тем положениям, которые являются применимыми в конкретных обстоятельствах. Данное требование не является применимым[10] лишь в тех случаях, когда:

(a) весь тот или иной МСА не является значимым (например, если у организации нет службы внутреннего аудита, никакие положения МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)[11] не являются применимыми);

(b) требование является обусловленным, а оговоренное условие отсутствует (например, требование модифицировать аудиторское мнение при условии невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в то время как такая невозможность отсутствует).

Вопросы, возникшие после даты аудиторского заключения (см. пункт 13)

A20. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они стали известны на эту дату, могли бы вызвать внесение изменений в финансовую отчетность или модификацию мнения аудитора в аудиторском заключении[12]. Соответствующие изменения в аудиторской документации проверяются в соответствии с требованиями, изложенными в МСА 220[13], с руководителем задания, который принимает на себя ответственность за эти изменения.

Окончательное формирование аудиторского файла (см. пункты 14–16)

A21. МСКК 1[14] (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторских файлов. Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения[15].

A22. Завершение окончательного формирования аудиторского файла после даты аудиторского заключения представляет собой административную процедуру, не предполагающую выполнение каких-либо новых аудиторских процедур или формирование новых выводов. Однако в процессе формирования аудиторского файла в аудиторскую 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 аудиторских доказательств, которые аудитор собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами аудиторской группы до даты аудиторского заключения.

A23. МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры хранения документации по заданию.[16] Срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже.[17]

---

[10] МСА 200, пункт 22.

[11] МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункт 2.

[12] МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункт 14.

[13] МСА 220, пункт 16.

[14] МСКК 1, пункт 45.

[15] МСКК 1, пункт А54.

[16] МСКК 1, пункт 47.

[17] МСКК 1, пункт А61.

© IFAC

A24. Пример обстоятельств, при которых аудитор может счесть необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после завершения окончательного формирования аудиторского файла, – это необходимость внести пояснения в существующую аудиторскую документацию вследствие комментариев, полученных в ходе надзорного инспектирования, выполненных внутренними или внешними по отношению к аудиторской организации лицами.

© IFAC

Приложение

(см. пункт 1)

Специфические требования к аудиторской документации в прочих МСА

Данное приложение приводит перечень пунктов других МСА, которые содержат особые требования к документированию. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*, пункты 10–12;
- МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты 24–25;
- МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты А44–А47;
- МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункт 29;
- МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 23.
- МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*, пункт 12;
- МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункт 32;
- МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*, пункт А14;
- МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*, пункты 28–30;
- МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункт 15;
- МСА 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»*, пункт 23;
- МСА 550 *«Связанные стороны»*, пункт 28;
- МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов»*, пункт 50;
- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункты 36–37.
- МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункт 25

© IFAC

Приложение № 6
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности. Так, в нем раскрывается, каким образом следует применять МСА 315 (пересмотренный)[1] и МСА 330[2] 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 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

[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»*.

© IFAC

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, 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 международными стандартами аудита[3].

6. Как это описано МСА 200[4], потенциальный эффект 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. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

    (а) выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий;

---

[3] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункты А53–А54.

[4] МСА 200, пункт А53.

© IFAC

(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 200[5]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 аудитору, 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 обсуждении.[6] 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.

---

[5] МСА 200, пункт 15.

[6] МСА 315 (пересмотренный), пункт 10.

[7] МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–24.

© IFAC

Руководство и иные лица внутри организации

17. Аудитор должен запросить информацию у руководства организации по следующим вопросам:

    (a) 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);

    (b) 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);

    (c) 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 организацией[8], 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).

---

[8] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 13.

© IFAC

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 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 информации.[9]

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[10] аудитор должен определить аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности (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:

    (a) 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);

    (b) 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;

    (c) 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 дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых разработаны с учетом оцененных рисков

[9] МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

[10] МСА 330, пункт 5.

© IFAC

существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок[11] (см. пункты А37–А40).

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 мошенническую 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)

[11] МСА 330, пункт 6.

© IFAC

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 А50).

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 А51).

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 А52).

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 А53).

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 А54–А57).

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;

© IFAC

(c) они раскрыли аудитору всё, что им известно о воздействующих на организацию недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях с участием:

(i) руководства;

(ii) сотрудников, осуществляющих 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 документацию[12] 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

[12] МСА 230 *«Аудиторская документация»*, пункты 8–11 и А6.

[13] МСА 315 (пересмотренный), пункт 32.

© IFAC

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.

45. В аудиторскую документацию по процедурам в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен включить следующее, как это требуется стандартом МСА 330[14]:

(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

[14] МСА 330, пункт 28.

© IFAC

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 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;
- пропуск, сокрытие или неверное раскрытие информации, которое требуется согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности или которое необходимо для достижения достоверного представления;
- 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 различными способами, 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);

© IFAC

- 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 области.[15] 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;

[15] МСА 200, пункт 49.

© IFAC

- 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.

A11. 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;
- 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;
- рассмотрение риска того, что руководство может попытаться представить раскрытие информации таким образом, чтобы затруднить надлежащее понимание раскрываемых вопросов (например, включение большого количества несущественной информации или использование непонятного или двусмысленного изложения);
- 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

© IFAC

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 сосредоточиваться 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 инициированием, 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.)[16] устанавливают требования и дают рекомендации в отношении аудита тех организаций, в которых функционирует служба внутреннего аудита. При выполнении требований этих МСА в отношении недобросовестных действий аудитор может направлять запросы о следующих действиях этой службы:

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

© IFAC

- 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 лицами[17].

A20. Понимание мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, может дать представление о том, в какой степени аудируемая организация подвержена 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;

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

© IFAC

- 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 1, 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 неправомерных 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 для 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

© IFAC

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.

А29. 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.

А30. 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)

А31. 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 принять.[18] 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.

А32. 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)

А33. 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(а))

А34. Аудитор может реагировать на выявленные риски существенного искажения вследствие

[18] МСА 315 (пересмотренный), пункт А56.

© IFAC

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.

А35. 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))

А36. 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;
- 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)

А37. 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 персоналу организации, не связанному с финансами 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

© IFAC

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 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.

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(a))

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,

© IFAC

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 (a) выполнены по несвязанным, необычным или редко используемым счетам; (b) выполнены лицами, обычно не занимающимися ведением бухгалтерских записей; (c) 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; (e) содержат круглые числа или числа, заканчивающиеся одинаковыми цифрами;

- характер и сложность счетов – ненадлежащие бухгалтерские записи или корректировки могут относиться к счетам, которые (a) содержат сложные или необычные по характеру операции; (b) содержат значительные оценочные значения и корректировки на конец периода; (c) были подвержены искажениям в прошлом; (d) не выверялись своевременно или содержат невыверенные разницы; (e) 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.

© IFAC

Оценочные значения (см. пункт 32(b))

А45. 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.

А46. 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.

А47. Проведение ретроспективного анализа также требуется стандартом МСА 540[19]. Такой анализ проводится как процедура оценки риска для получения информации об эффективности процедур выработки 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(c))

А48. 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 предприятия 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 имущественными или финансовыми возможностями по проведению операции без помощи со стороны аудируемой организации.

Оценка аудиторских доказательств (см. пункты 34–37)

А49. МСА 330 требует, чтобы аудитор на основании выполненных аудиторских процедур и собранных аудиторских доказательств определил, насколько оценка рисков существенного

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

© IFAC

искажения на уровне предпосылок останется актуальной.[20] 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)

А50. 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)

А51. 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 искажения вследствие недобросовестных действий.

А52. 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.

А53. МСА 450[21] и МСА 700 (пересмотренный)[22] 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)

А54. 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.

А55. 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

---

[20] МСА 330, пункт 25.

[21] МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*.

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

© IFAC

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 консультацией.[23]

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 580[24] 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 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

---

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

[24] МСА 580 *«Письменные заявления»*.

© IFAC

устно или в письменном виде. МСА 260 (пересмотренный)[25] приводит факторы, которые рассматривает аудитор при определении того, следует ли ему избрать устный или письменный вид общения. 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;
- 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.

[25] МСА 260 (пересмотренный), пункт A38.

© IFAC

Особенности организаций государственного сектора

А67. В государственном секторе требования к предоставлению информации о недобросовестных действиях, обнаруженных в результате аудита или иным способом, могут определяться теми или иными положениями задания на проведение аудита или соответствующего закона, нормативного акта или иного источника права.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункт А25)

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: (a) 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 регуляторных 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;

© IFAC

- 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;[26]
- 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

---

[26] 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.

© IFAC

признаки:

- 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 требования к аудитору, такие как установление нереалистичных сроков для завершения аудита или выпуска аудиторского заключения;

© IFAC

- 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;

© IFAC

- 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;
- отсутствие полных и регулярных инвентаризаций активов;
- недостаточно своевременное и надлежащее документирование 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.

© IFAC

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

© IFAC

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 одного 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.

© IFAC

- 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 пересчитанных объемов запасов с данными непрерывного учета запасов.
- 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 сумм восстановленных записей по 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;

© IFAC

- анализ порядка утверждения и балансовой стоимости займов высшему руководству и связанным сторонам;
- анализ уровня и обоснованности отчетов о расходах, представленных высшим руководством.

© IFAC

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 влияние 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 позиции при проведении сверок;
- необычные изменения бухгалтерского баланса либо изменения в тенденциях, или важных показателях, или финансовых коэффициентах – 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;

© IFAC

- 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 на проведение 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.

© IFAC

Приложение № 7
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 250 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

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»*.

МСА 250 (пересмотренный) был утвержден Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (PIOB), который пришел к выводу о том, что процедура разработки стандарта носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

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 законодательную 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 А1–А68)

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.

© IFAC

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~~ по причине ошибки[1].При проведении аудита финансовой отчетности аудитор учитывает применимую законодательную и нормативную 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~~ окончательное решение о том, является ли действие несоблюдением, принимается судом или иным соответствующим компетентным органом.

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 (см. пункты А6, А12–А13):

(a) 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. пункты ~~13~~14, А12);

(b) 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. пункты ~~14~~15, А13).

7. В настоящем стандарте отдельно описываются требования по каждой из вышеупомянутых категорий законов и нормативных актов. По категории, упомянутой в пункте 6(a), 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(b), ответственность аудитора ограничивается проведением конкретных аудиторских процедур, направленных на выявление несоблюдения тех законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

---

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

[2] МСА 200, пункты А53–А54.

© IFAC

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 скептицизма на протяжении всего аудита в соответствии с требованиями МСА 200[3] имеет большое значение в данном случае, учитывая объем законов и нормативных актов, влияющих на организацию.

9. Согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям у аудитора могут быть дополнительные обязанности в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, которые могут отличаться от обязанностей, предусмотренных настоящим стандартом, или выходить за пределы сферы его применения, например (см. пункт А8):

   (a) проведение процедур в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, включая выполнение требований о сообщении определенной информации руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, проведение оценки надлежащего характера действий, предпринятых ими в связи с несоблюдением, и определение необходимости принятия дополнительных мер;

   (b) информирование других аудиторов о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов (например, в случае аудита финансовой отчетности группы);

   (c) выполнение требований к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

   Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить новую информацию, относящуюся к работе аудитора в соответствии с настоящим стандартом и другими МСА (например, в отношении честности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

Дата вступления в силу

~~9~~10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря~~2009~~2017 года или после этой даты.

Цели

1~~1~~0. 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 выявленное или предполагаемое несоблюдение ~~или подозрение в несоблюдении~~ законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

Определение

1~~2~~1. Для целей настоящего стандарта следующий термин имеет приведенное ниже значение:

несоблюдение – ~~как~~ умышленное или неумышленное действие или бездействие ~~организацией~~, которое осуществлено организацией или лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающими в организации или под ее управлением, и которое противоречит 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.~~

[3] МСА 200, пункт 15.

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 (см. пункты А9–А10).

Требования

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

13. В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)[4] аудитор должен получить общее понимание:

(a) законодательной базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность;

(b) того, каким образом организация соблюдает требования этого законодательства (см. пункт А~~7~~11).

14. 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 раскрытия информации в финансовой отчетности (см. пункт А12~~8~~).

15. 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 А13~~9~~–А14~~0~~):

(a) направление запросов в адрес руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, соблюдает ли организация такие законы и нормативные акты;

(b) изучение переписки, если такая имеется, с соответствующими лицензирующими и регулирующими органами.

16. 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 А15~~1~~).

17. 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 А12~~6~~).

18. 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 13~~2~~–17~~6~~.

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

19. Если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить (см. пункты А17~~3~~–А18):

(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 А19~~4~~).

~~19~~20. Если аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, он должен, если это не запрещено законом или нормативным актом, обсудить этот вопрос на соответствующем уровне с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за

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

© IFAC

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. А20~~15~~–А22~~16~~).

21~~0~~. 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.

22~~1~~. Аудитор должен оценить последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры (см. пункты А23~~17~~–А25~~18~~).

Предоставление информации и сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении

Предоставление ~~Доведение~~ информации о выявленном или предполагаемом несоблюдении ~~до лиц, отвечающих за корпоративное управление~~ лицам, отвечающим за корпоративное управление

23~~2~~. 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 аудитор[5], последний должен, если это не запрещено законом или нормативным актом, довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, о которых ему стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер.

23~~4~~. Если, по мнению аудитора, несоблюдение, описанное в пункте 23~~2~~, можно предполагать умышленным и существенным, он должен ~~сообщить об этом факте~~ обсудить этот факт с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при первой же возможности.

25~~4~~. 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 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.

Возможное ~~Представление информации о влиянии~~ влияние выявленного или предполагаемого несоблюдения ~~в~~ на аудиторское заключение ~~о финансовой отчетности~~ (см. пункты А26–А27)

26~~5~~. Если аудитор придет к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор должен в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)[6] выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности.

27~~6~~. 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 (пересмотренным)[7].

---

[5] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 13.

[6] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, пункты 7–8.

[7] МСА 705 (пересмотренный), пункты 7 и А9.

© IFAC

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 (пересмотренным).

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении в ~~регулирующие и правоохранительные органы~~ соответствующий уполномоченный орган, сторонний по отношению к организации

28. Если аудитор выявил несоблюдение законов и нормативных актов или у него есть подозрение в их несоблюдении, он должен определить, содержатся ли в законах, нормативных актах или соответствующих этических требованиях положения, которые ~~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 А28~~19~~–А34~~20~~):

(a) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации;

(b) устанавливают обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах.

Документация

~~29~~30. Аудитор должен отразить в аудиторской документации[8] выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении 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~~[9] (см. пункты А35~~21~~–А36):

(a) выполненные аудиторские процедуры, значительные профессиональные суждения и сделанные на их основании выводы;

(b) результаты обсуждения с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами значимых вопросов, касающихся несоблюдения, в том числе мер, принятых руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, в связи с таким вопросом.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты 3–~~8~~9)

A1. 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 раскрытия информации, которые требуются 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.

A2. 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;

---

[8] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

[9] ~~МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8-11 и А6.~~

© IFAC

- разработка, популяризация и соблюдение кодекса поведения;
- обеспечение надлежащей переподготовки сотрудников и понимания ими кодекса поведения;
- 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, лиц, отвечающих за корпоративное управление, 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~~, который определяется судом или иным соответствующим компетентным органом, 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 700 (пересмотренный)[10] или МСА 800 (пересмотренный)[11] 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.

Категории законов и нормативных актов (см. пункт 6)

A6. Характер и обстоятельства организации могут оказать влияние на вопрос о том, относятся ли соответствующие законы и нормативные акты к категориям законов и нормативных актов, указанным в пунктах 6(a) или 6(b). Примеры законов и нормативных актов, которые могут быть отнесены к категориям, указанным в пункте 6, включают те, которые регламентируют вопросы, связанные:

- с недобросовестными действиями, коррупцией и взяточничеством;
- легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, финансированием терроризма и доходами от преступной деятельности;

---

[10] МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт ~~42~~43.

[11] МСА 800 (пересмотренный) *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»*, пункт 11.

© IFAC

- фондовыми рынками и торговлей ценными бумагами;
- банковскими и другими финансовыми продуктами и услугами;
- защитой данных;
- налоговыми и пенсионными обязательствами и платежами;
- защитой окружающей среды;
- здравоохранением и безопасностью.

Особенности организаций государственного сектора

A6~~7~~. 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.

Дополнительные обязанности, установленные законами, нормативными актами или соответствующими этическими требованиями (см. пункт 9)

A8. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут предусматривать выполнение аудитором дополнительных процедур и принятие им дальнейших мер. Например, *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров («Кодекс СМСЭБ»), требует от аудитора принятия мер в связи с выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении законов и нормативных актов, а также определения им необходимости выполнения дальнейших действий. Такие меры могут включать в себя доведение информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов до сведения других аудиторов в рамках группы, включая руководителя аудита группы, аудиторов компонентов или других аудиторов, выполняющих работу в отношении компонентов группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы[12].

Определение (см. пункт 12)

A9. Действия, связанные с несоблюдением законов и нормативных актов, включают операции, проводимые организацией, или от ее имени, или по ее поручению лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающими в организации или под ее управлением.

A10 Несоблюдение также включает в себя индивидуальные проступки, связанные с хозяйственной деятельностью организации, например, в случае, когда лицо, занимающее ключевую позицию в руководстве, в личном порядке получило взятку от поставщика организации и взамен обеспечивает привлечение этого поставщика для предоставления услуг или выполнения договоров для организации.

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

Получение понимания правового регулирования (см. пункт 13~~2~~)

A11~~7~~. Чтобы получить общее понимание законодательной 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;
- запросить у руководства информацию о прочих законах или нормативных актах, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации;

[12] См., например, разделы 225.21–225.22 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

- 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. пункты ~~13~~6, 14)

A8<u>12</u>. 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 6(a)). 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~~14 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 6(a).

<u>Процедуры для выявления случаев несоблюдения – прочие законы и нормативные акты</u> (см. пункт ~~14~~6, <u>15</u>)

A13<u>9</u>. Некоторые прочие законы и нормативные акты могут потребовать особого внимания аудитора, поскольку они оказывают основополагающее влияние на деятельность организации (как это описано в пункте 6(b)). 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.[13] 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.

A14<u>0</u>. Поскольку влияние на финансовую отчетность прочих законов и нормативных актов может варьироваться в зависимости от деятельности организации, аудиторские процедуры, требуемые пунктом ~~14~~15, нацелены на то, чтобы в поле зрения аудитора попали случаи несоблюдения

[13] МСА 570 (пересмотренный), *«Непрерывность деятельности»*.

© IFAC

законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Несоблюдение, выявленное аудитором в результате применения прочих аудиторских процедур (см. пункт ~~15~~16)

A15~~1~~. 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 юрисконсульту организации или внешнему юрисконсульту 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~~17)

A16~~2~~. 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.[14]

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

Признаки несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт ~~18~~19)

A17. Аудитору может стать известна информация о факте несоблюдения законов и нормативных актов не только в результате выполнения процедур, указанных в пунктах 13–17 (например, когда аудитора предупреждают о несоблюдении в рамках процедуры информирования о нарушениях).

A18~~3~~. ~~Если аудитору становится известно о существовании следующих фактов или он получает информацию о них,~~ Следующие факты ~~это может~~ могут 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;

[14] МСА 580 «*Письменные заявления*», пункт 4.

© IFAC

- 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~~19(b))

A19~~4~~. Вопросы, имеющие отношение к проведению оценки аудитором их возможного влияния на финансовую отчетность, например, таковы:

- имеются ли возможные финансовые последствия выявленного или предполагаемого 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 и предоставление информации о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление (см. пункт ~~19~~20)

A20~~15~~. Аудитор ~~может~~ должен обсудить ~~свои выводы~~ имеющиеся подозрения в несоблюдении с руководством соответствующего уровня и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, ~~если~~ так как они могут обеспечить предоставление дополнительных аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, имеют аналогичное понимание фактов и обстоятельств, имеющих отношение к операциям или событиям, приведшим к появлению подозрения в несоблюдении ~~возможности несоблюдения~~ законов и нормативных актов.

A21. Однако в некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в том случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, могут вызвать затруднения и аудитор может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

A22~~16~~. 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~~ на конфиденциальной основе с иными лицами внутри аудиторской организации, аудиторской организации, входящей в сеть, профессионального органа или с собственным юрисконсультом 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, возможные правовые последствия, а также по вопросу о том, какие дальнейшие шаги следует предпринять аудитору, если это необходимо.

Оценка последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов (см. пункт ~~21~~22)

А23~~17~~.В соответствии с требованиями пункта ~~21~~22 аудитор оценивает последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения для прочих аспектов аудита, включая оценку аудитором риска и надежности письменных заявлений. Последствия отдельного ~~конкретных случаев~~ выявленного или предполагаемого несоблюдения~~, выявленных аудитором,~~ будут зависеть от соотношения между совершением и сокрытием нарушения, если такое имело место, и конкретными контрольными действиями, а также от уровня руководителей или ~~наемных работников~~ лиц, работающих в организации или под ее управлением, причастных к несоблюдению, в особенности это касается последствий несоблюдения, к которому причастно руководство самого высокого уровня в организации. Как указано в пункте 9, в результате соблюдения аудитором законов, нормативных актов или соответствующих этических требований может быть получена дополнительная информация, имеющая отношение к обязанностям аудитора, предусмотренным в пункте 22.

А24. Примеры обстоятельств, которые могут стать причиной проведения аудитором оценки последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении для надежности письменных заявлений, полученных от руководства и, если применимо, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают случаи, когда:

- аудитор подозревает или имеет доказательства фактического или планируемого участия руководства и, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, в выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения;
- аудитору известно о том, что руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, знают о таком несоблюдении и, вопреки требованиям закона или нормативного акта, не предоставили или не поручили предоставить информацию об этом вопросе соответствующему уполномоченному органу в разумные сроки.

А~~18~~25.В определенных обстоятельствах ~~неключительных случаях~~ аудитор может рассмотреть вопрос об отказе ~~о необходимости отказа~~ от выполнения задания~~, продолжения аудита~~ если ~~это~~ такой отказ ~~разрешено~~ разрешается применимыми законами или нормативными актами, например, в случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах~~,~~ или когда выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении ставит под вопрос честность руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, даже если такое несоблюдение является несущественным для финансовой отчетности.~~При решении вопроса о необходимости отказа от продолжения аудита аудитор~~ Аудитор может счесть целесообразным ~~воспользоваться~~ обратиться к услугами юриста, чтобы определить, является ли отказ от задания правомерным. ~~Если отказ от продолжения аудита невозможен, аудитор может рассмотреть возможность альтернативных действий, включая описание несоблюдения в разделе «Прочие сведения» в аудиторском заключении.~~[15]Если аудитор определяет, что отказ от задания является правомерным, то такой отказ не заменяет собой выполнение других обязанностей, предусмотренных законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями, по принятию мер в связи с выявленным или предполагаемым несоблюдением. Кроме того, в пункте А8а МСА 220[16] указано, что некоторые этические требования могут предусматривать предоставление предшествующим аудитором информации в отношении несоблюдения законов и нормативных актов новому аудитору по его запросу.

~~[15] МСА 706 «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении», пункт 8.~~

[16] МСА 220 «*Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности*».

Предоставление информации и сообщение~~Сообщение~~ о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении

Возможные последствия выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении для аудиторского заключения (см. пункты 26–28)

A26 В аудиторском заключении сообщается о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, если аудитор выражает модифицированное мнение в соответствии с пунктами 26–28. Аудитор может сообщить в аудиторском заключении о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении при некоторых других обстоятельствах, например в следующих случаях:

- когда аудитор имеет другие обязанности по предоставлению информации в дополнение к своим обязанностям в соответствии с МСА, как предусмотрено в пункте 43 МСА 700 (пересмотренного);
- когда аудитор определяет, что выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении является ключевым вопросом аудита, и, соответственно, он сообщает о таком вопросе согласно МСА 701[17], если не применяется пункт 14 этого стандарта, или
- в исключительных случаях, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации, которые аудитор считает надлежащими в конкретных обстоятельствах, и отказ от задания невозможен (см. пункт A25), аудитор может рассмотреть возможность описания выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении в разделе «Прочие сведения» согласно МСА 706 (пересмотренному)[18].

A27. Законы или нормативные акты могут не допускать публичного раскрытия руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или аудитором информации по определенному вопросу. Например, законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая запрет на предупреждение организации. Когда аудитор намерен сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении в аудиторском заключении при обстоятельствах, указанных в пункте A26, или в иных случаях, такой закон или нормативный акт может повлиять на возможность описания аудитором данного вопроса в аудиторском заключении, а при некоторых обстоятельствах – и на возможность выпуска аудиторского заключения. В таких случаях аудитор может счесть необходимым воспользоваться услугами юриста, чтобы определить надлежащий порядок действий.

Представление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении ~~в регулирующие и правоохранительные органы~~ соответствующий уполномоченный орган, сторонний по отношению к организации (см. пункт 2~~8~~)

~~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. Однако юридическая ответственность аудитора различна в тех или иных странах, и в некоторых обстоятельствах обязанность сохранять конфиденциальность может преодолеваться 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.~~

[17] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».*

[18] МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении».*

© IFAC

A28. Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

(a) аудитор обязан предоставить информацию в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями (см. пункт A29);

(b) аудитор принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям (см. пункт A30), или

(c) аудитор имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями (см. пункт A31).

A29. В некоторых юрисдикциях согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям аудитор может быть обязан предоставлять информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. Например, в некоторых юрисдикциях установлены законодательные требования, согласно которым аудитор финансовой организации обязан сообщать о произошедших или предполагаемых случаях несоблюдения законов и нормативных актов надзорному органу. Кроме того, в результате несоблюдения законов или нормативных актов могут возникать искажения, и в некоторых юрисдикциях от аудитора может требоваться информирование соответствующего уполномоченного органа об искажениях в случаях, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по устранению выявленных искажений.

A30. В иных случаях согласно соответствующим этическим требованиям аудитор может быть обязан определить, является ли предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, надлежащей мерой в конкретных обстоятельствах. Например, Кодекс СМСЭБ[19] требует, чтобы аудитор принял меры в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов и определил необходимость дальнейших действий, которые могут включать в себя предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. В Кодексе СМСЭБ[20] поясняется, что такое предоставление информации не будет являться нарушением режима конфиденциальности согласно Кодексу СМСЭБ.

A31. Даже если закон, нормативный акт или соответствующие этические требования не включают положений, предусматривающих обязательное предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении, они могут сохранять за аудитором право предоставить информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. Например, в ходе аудита финансовой отчетности финансовых организаций аудитор может иметь право, предусмотренное законом или нормативным актом, обсуждать с надзорным органом такие вопросы, как выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов.

A32. В иных обстоятельствах предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть недопустимым в силу обязательства аудитора по соблюдению конфиденциальности согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям.

A33. Определение вопросов, указанных в пункте 29, может быть сопряжено с учетом комплекса соображений и применением профессиональных суждений. Следовательно, аудитор может

---

[19] См., например, раздел 225.29 и разделы 225.33–225.36 Кодекса СМСЭБ.

[20] См., например, раздел 140.7 и раздел 225.35 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в сеть) или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган (если это не запрещено законом или нормативным актом и не будет являться нарушением режима конфиденциальности). Аудитор может также воспользоваться услугами юриста, чтобы понять, какие у него имеются варианты действий и каковы профессиональные или правовые последствия тех или иных шагов.

Особенности организаций государственного сектора

A34~~20~~. Аудитор государственного сектора может быть обязан докладывать о ~~случаях~~ выявленном или предполагаемом несоблюдении 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~~30)

A35~~21~~. Аудиторская документация в отношении выявленного или предполагаемого 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.

A36. Закон, нормативный акт или соответствующие этические требования могут также содержать дополнительные требования к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.[21]

[21] См., например, раздел 225.37 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ДРУГИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Примечание. Следующие поправки к иным международным стандартам представляют собой результат утверждения МСА 250 (пересмотренного). Эти согласующиеся поправки вступают в силу одновременно с МСА 250 (пересмотренным) и показаны выделением в тексте последней утвержденной версии тех международных стандартов, в которые они вносятся. Номера сносок внутри этих поправок не соотносятся с МСА, в которые вносятся поправки, поэтому необходимо делать ссылки на соответствующие стандарты. Эти согласующиеся поправки утверждены Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (PIOB), который пришел к выводу о том, что процедура разработки согласующихся поправок носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

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»*

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

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 обязанность в силу закона, нормативного акта или соответствующих этических требований ~~юридическая или профессиональная обязанность~~ по раскрытию информации.[22] Законы ~~и~~ или нормативные ~~акты~~ акт могут накладывать на сотрудников аудиторской организации дополнительные обязанности по сохранению конфиденциальности клиентской информации, особенно когда это касается персональных данных.

МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Согласование условий аудиторских заданий

A26. При необходимости в письме-соглашении об условиях аудиторского задания могут также рассматриваться следующие вопросы:

- договоренности относительно участия других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения аудита;
- договоренности относительно участия внутренних аудиторов и других сотрудников аудируемой организации;
- договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если такой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором;
- ссылка на обязанности аудитора, установленные законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями и предусматривающие предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, и описание таких обязанностей;
- любые ограничения ответственности аудитора, когда существует такая возможность;
- ссылка на все дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией;

[22] См., например, раздел 140.7 и раздел 225.35 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

- любые обязанности предоставления рабочих документов аудита сторонним лицам.

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания приводится в Приложении 1.

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

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий (см. пункт 12)

A8a. Закон, нормативный акт или соответствующие этические требования[23] могут обязывать аудитора, прежде чем он примет задание, запросить у предшествующего аудитора известную ему информацию в отношении фактов или обстоятельств, о которых, по мнению предшествующего аудитора, аудитору должно быть известно до того, как он примет решение о принятии задания. В некоторых обстоятельствах предшествующий аудитор может быть обязан предоставить предполагаемому новому аудитору по его запросу информацию в отношении выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении законов и нормативных актов. Например, если предшествующий аудитор отказался от задания в результате выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, Кодекс СМСЭБ требует, чтобы предшествующий аудитор по запросу предполагаемого нового аудитора предоставил ему все факты и иную информацию относительно такого несоблюдения, о которых, по мнению предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый новый аудитор до того, как он примет решение о согласии на свое назначение для проведения аудита[24].

МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*

Введение

Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий

Обязанности аудитора

...

8a. Согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям у аудитора могут быть дополнительные обязанности в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, в том числе совершением недобросовестных действий, и такие дополнительные обязанности могут отличаться от обязанностей, предусмотренных настоящим стандартом или другими МСА, или выходить за пределы сферы их применения, например (см. пункт A5a):

(a) проведение процедур в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, включая выполнение требований о сообщении определенной информации руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, проведение оценки надлежащего характера действий, предпринятых ими в связи с несоблюдением, и определение необходимости принятия дополнительных мер;

(b) информирование других аудиторов о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов (например, в случае аудита финансовой отчетности группы);

(c) выполнение требований к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить новую информацию, относящуюся к работе аудитора в соответствии с настоящим стандартом и другими МСА

[23] См., например, раздел 210.14 Кодекса СМСЭБ.

[24] См., например, раздел 225.31 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

(например, в отношении честности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

Требования

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, если это не запрещено законом или нормативным актом, своевременно ~~сообщить об этом руководству~~ обсудить это с руководством 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. пункты А59а–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 обсудить ~~сообщить об этих фактах лицам~~ эти факты с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если аудитор подозревает наличие недобросовестных действий с участием руководства, он должен обсудить ~~сообщить об этих подозрениях~~ эти подозрения с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и рассмотреть с ними характер, сроки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения проводимого аудита. Такого рода обсуждение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, требуется за исключением тех случаев, когда закон или нормативный акт его запрещают (см. пункты А59а, А61–А63).

42. Аудитор должен сообщать, если это не запрещено законом или нормативным актом, лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех прочих фактах, имеющих отношение к недобросовестным действиям, которые, по мнению аудитора, входят в сферу их компетенции (см. пункты А59а, А64).

~~Информирование регулирующих и правоохранительных органов~~ Предоставление информации о недобросовестных действиях соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

43. Если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, он должен определить, содержатся ли в законах, нормативных актах или соответствующих этических требованиях положения, которые ~~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):

    (a) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации;

    (b) устанавливают обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Обязанности по предотвращению и выявлению недобросовестных действий

Обязанности аудитора (см. пункт 8а)

© IFAC

A5a. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут предусматривать выполнение аудитором дополнительных процедур и принятие им дальнейших мер. Например, *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров («Кодекс СМСЭБ»), требует от аудитора принятия мер в связи с выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении законов и нормативных актов, а также определения им необходимости выполнения дальнейших действий. Такие меры могут включать в себя доведение информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов до сведения других аудиторов в рамках группы, включая руководителя аудита группы, аудиторов компонентов или других аудиторов, выполняющих работу в отношении компонентов группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы [25].

Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты 40–42)

A59a. В некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленных недобросовестных действиях соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, могут вызвать затруднения и аудитор может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

~~**Информирование регулирующих и правоохранительных органов**~~**Предоставление информации о недобросовестных действиях соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации** (см. пункт 43)

A65. МСА 250 (пересмотренный)[26] содержит дополнительные указания в отношении определения аудитором того, является ли предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, необходимым или уместным в сложившихся обстоятельствах, в том числе с учетом обязательства аудитора по соблюдению конфиденциальности. ~~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.~~

---

[25] См., например, разделы 225.21–225.22 Кодекса СМСЭБ.

[26] МСА 250 (пересмотренный) *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункты A28–A34.

A66. Определение вопросов, указанных в пункте 43, может быть сопряжено с учетом комплекса соображений и применением профессиональных суждений. Следовательно, аудитор ~~Аудитор~~ может рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в сеть) или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган (если это не запрещено законом или нормативным актом и не будет являться нарушением режима конфиденциальности). Аудитор также может ~~счесть целесообразным~~ воспользоваться услугами юриста, чтобы понять, какие у него имеются варианты действий и каковы профессиональные или правовые последствия ~~определить надлежащий характер~~ тех или иных шагов ~~в конкретных обстоятельствах, чтобы определить шаги, необходимые для учета общественно значимых аспектов выявленных недобросовестных действий~~.

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

Введение

Роль информационного взаимодействия

7. В некоторых юрисдикциях ~~Закон~~ закон или нормативный акт могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по некоторым вопросам. ~~Например, законами~~ Законом- или ~~нормативными актами~~ нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем. В ~~некоторых~~ таких обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, ~~возможные конфликты между обязанностями аудитора по обеспечению конфиденциальности и его обязанностями по сообщению необходимых сведений~~ могут оказаться достаточно сложными. ~~В таких случаях~~ и аудитор может ~~счесть целесообразным~~ воспользоваться услугами юриста.

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

Требования

Информирование об искажениях и их исправление

8. Аудитор должен, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом, своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, ~~за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом~~.[27] Аудитор должен попросить руководство организации исправить эти искажения (см. пункты A7–A9).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Информирование об искажениях и их исправление (см. пункты 8–9)

A11. В некоторых юрисдикциях ~~Закон~~ закон или нормативный акт могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством или иными лицами внутри организации по вопросу некоторых искажений. ~~Например,законами~~Законом или ~~нормативными актами~~ нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда

---

[27] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 7.

© IFAC

аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В ~~некоторых~~ таких обстоятельствах ~~потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и его обязательствами сообщать информацию могут оказаться довольно сложными. В данных обстоятельствах~~ вопросы, рассматриваемые аудитором, могут вызвать затруднения и аудитор может счесть ~~целесообразным~~ необходимым прибегнуть к услугам юриста.

МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*

Требования

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).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

Уместность и надежность (см. пункт 7)

А26. 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 и соблюдение некоторых дополнительных обязанностей согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям, например в отношении несоблюдения организацией законов или нормативных актов. На качество всех аудиторских доказательств влияет уместность и надежность информации, на которой они основываются.

А33а. МСА 250 (пересмотренный)[28] содержит дополнительные указания в отношении соблюдения аудитором любых дополнительных обязанностей в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями в связи с выявленным или предполагаемым несоблюдением организацией законов и нормативных актов, которые могут требовать предоставления дополнительной информации, относящейся к работе аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита и оценке таких последствий несоблюдения по отношению к другим аспектам аудита.

МСОП 2400 (пересмотренный) *«Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»*

Требования

Выполнение задания

Разработка и выполнение процедур

48. Запрос, направленный практикующим специалистом руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, должен затрагивать следующие вопросы (см. пункты А84–А87а):

...

(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

[28] МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункт 9.

© IFAC

определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законы и нормативные акты в области налогообложения и пенсионного обеспечения;

Недобросовестные действия несоблюдение законов и ~~или~~ нормативных актов

52. При наличии признака, указывающего на фактические или предполагаемые недобросовестные действия в организации или несоблюдение ею законов и ~~или~~ нормативных актов, практикующий специалист должен:

(a) обсудить ~~довести~~ такую информацию, если это не запрещено законом или нормативным актом, установленным порядком ~~до сведения высшего руководства~~ с руководством соответствующего уровня или лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт A91a);

(b) затребовать у руководства оценку влияния на финансовую отчетность, если такое влияние ожидается;

(c) проанализировать влияние, если оно ожидается, оцененных руководством последствий выявленных или предполагаемых недобросовестных действий или несоблюдения законов и ~~или~~ нормативных актов, о которых практикующему специалисту было сообщено, на вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности и его заключение;

(d) установить, содержатся ли в законе, нормативном акте или соответствующих этических требованиях положения, которые ~~обязан ли он сообщить о фактических или предполагаемых недобросовестных или противозаконных действиях стороне, которая является внешней по отношению к организации~~ (см. пункты A92–A92d):

(i) требуют от практикующего специалиста предоставлять информацию соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации;

(ii) устанавливают обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Выполнение задания

Разработка и проведение процедур (см. пункты 47, 55)

Запрос (см. пункты 46–48)

A87a. Согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям у практикующего специалиста могут быть дополнительные обязанности в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, в том числе совершением недобросовестных действий, и такие дополнительные обязанности могут отличаться от обязанностей, предусмотренных настоящим стандартом, или выходить за пределы сферы его применения, например:

(a) проведение процедур в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, включая выполнение требований о сообщении определенной информации руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, и определение необходимости принятия дополнительных мер;

(b) информирование аудитора, например руководителя аудита группы, о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов[29];

(c) выполнение требований к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

[29] См., например, разделы 225.44–225.48 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить новую информацию, относящуюся к работе практикующего специалиста в соответствии с настоящим МСОП (например, в отношении честности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

Процедуры, предназначенные для изучения особых обстоятельств

Недобросовестные действия и несоблюдение законов ~~или~~ и нормативных актов (см. пункты 52(a) и (d))

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

A91a. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие практикующего специалиста с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда практикующий специалист обязан сообщить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые практикующим специалистом, могут вызвать затруднения и он может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

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.~~ Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

(a) практикующий специалист обязан предоставить информацию в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями;

(b) практикующий специалист принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявлением несоблюдения или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям (см. пункт A92a), или

(c) практикующий специалист имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями (см. пункт A92b).

~~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.~~

A92a. В некоторых случаях согласно соответствующим этическим требованиям практикующий специалист должен предоставить информацию или определить, является ли предоставление информации о выявленных или предполагаемых недобросовестных действиях или несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, надлежащей мерой в конкретных обстоятельствах. Например, Кодекс СМСЭБ требует, чтобы практикующий специалист принял меры в ответ на выявленное несоблюдение законов и нормативных актов или подозрение в их несоблюдении и рассмотрел необходимость принятия дополнительных мер, которые могут включать в себя предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, стороннему по

© IFAC

отношению к организации.[30] В Кодексе СМСЭБ поясняется, что такое предоставление информации не будет являться нарушением режима конфиденциальности согласно Кодексу СМСЭБ[31].

A92b. Даже если закон, нормативный акт или соответствующие этические требования не включают положений об обязательном предоставлении информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении, они могут сохранять за практикующим специалистом право предоставить информацию о выявленных или предполагаемых недобросовестных действиях или несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации.

A92c. В иных обстоятельствах предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть недопустимым в силу обязательства практикующего специалиста по соблюдению конфиденциальности согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям.

A92d. Определение вопросов, указанных в пункте 52(d), может быть сопряжено с учетом комплекса соображений и применением профессиональных суждений. Следовательно, практикующий специалист может рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в сеть) или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган, если это не запрещено законом или нормативным актом и не будет являться нарушением режима конфиденциальности. Практикующий специалист может также воспользоваться услугами юриста, чтобы понять, какие у него имеются варианты действий и каковы профессиональные или правовые последствия тех или иных шагов.

МСЗОУ 3000 (пересмотренный) *«Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»*

Требования

Планирование и выполнение задания

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. пункты A101–A101a);

(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.

Прочие обязанности по информационному взаимодействию

78. Практикующий специалист решает, в соответствии с условиями задания и иными обстоятельствами задания, привлек 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. пункты A192–A192f).

---

[30] См., например, разделы 225.51–225.52 Кодекса СМСЭБ.

[31] См., например, раздел 140.7 и раздел 225.53 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Планирование и выполнение задания

Понимание обстоятельств задания (см. пункты 45–47Р)

A101a. Согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям у практикующего специалиста могут быть дополнительные обязанности в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, которые могут отличаться от обязанностей практикующего специалиста, предусмотренных настоящим стандартом, или выходить за пределы сферы его применения, например:

(a) проведение процедур в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, включая выполнение требований о сообщении определенной информации руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, и определение необходимости принятия дополнительных мер;

(b) информирование аудитора о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов[32] и

(c) выполнение требований к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить новую информацию, относящуюся к работе практикующего специалиста в соответствии с настоящим и другими МСЗОУ, например, в отношении честности ответственной стороны или лиц, отвечающих за корпоративное управление. В пунктах A192a–A192e далее рассматриваются обязанности практикующего специалиста, установленные законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями, в отношении сообщения и предоставления информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов.

Прочие обязанности по информационному взаимодействию (см. пункт 78)

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

A192a. Соответствующие этические требования могут включать положение о необходимости предоставления информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов руководству соответствующего уровня или лицам, отвечающим за корпоративное управление. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт могут ограничивать информационное взаимодействие практикующего специалиста с ответственной стороной, руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда практикующий специалист обязан сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые практикующим специалистом, могут вызвать затруднения и он может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

[32] См., например, разделы 225.44–225.48 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

A192b. В соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями:

(a) практикующий специалист может быть обязан предоставить информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации;

(b) могут быть установлены обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах[33].

A192c. Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

(a) практикующий специалист должен предоставить информацию в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями;

(b) практикующий специалист принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявлением несоблюдения или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям, или

(c) практикующий специалист имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями.

A192d. Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, предусмотренное законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями, может включать несоблюдение законов и нормативных актов, о котором практикующему специалисту стало известно или которое было выявлено им в ходе выполнения задания, но которое может не влиять на информацию о предмете задания. Согласно настоящему стандарту от практикующего специалиста не ожидается понимание законов и нормативных актов, выходящих за рамки тех, которые относятся к информации о предмете задания, на таком же уровне. Однако закон, нормативный акт или соответствующие этические требования могут предполагать, что практикующий специалист будет применять знания, профессиональные суждения и опыт при проведении процедур в связи с таким несоблюдением. Окончательное решение о том, является ли действие несоблюдением по факту, принимает суд или иной соответствующий судебный орган.

A192e. В некоторых обстоятельствах предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть недопустимым в силу обязательства практикующего специалиста по соблюдению конфиденциальности согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям. В иных случаях предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, не будет рассматриваться как нарушение режима конфиденциальности согласно соответствующим этическим требованиям[34].

A192f. Практикующий специалист может рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в сеть), воспользоваться услугами юриста для понимания профессиональных или правовых последствий того или иного порядка действий или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган, если это не запрещено законами или нормативными актами и не будет являться нарушением режима конфиденциальности[35].

---

[33] См., например, разделы 225.51–225.52 Кодекса СМСЭБ.

[34] См., например, раздел 140.7 и раздел 225.53 Кодекса СМСЭБ.

[35] См., например, раздел 225.55 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»

Требования

Прочие обязанности по информационному взаимодействию

56. Если аудитору обслуживающей организации становится известно о случаях несоблюдения законов или нормативных актов, 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 А53).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Прочие обязанности по информационному взаимодействию (см. пункт 56)

А53. В случае наступления обстоятельств, описанных в пункте 56, надлежащие ответные меры, если это не запрещено законом или нормативным актом, могут включать:

- получение юридической консультации относительно последствий различных планов действий;
- информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, обслуживающей организации;
- принятие решения об информировании третьих сторон (например, закон, нормативный акт или соответствующие этические требования могут предусматривать обязанность аудитора обслуживающей организации предоставлять информацию соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, или внешнему аудитору обслуживающей организации[36] или же могут устанавливать обязанности, в рамках которых предоставление такой информации может быть уместным в сложившихся обстоятельствах)~~информирование третьих сторон (например, регулирующего органа), когда это необходимо.~~;
- выражение модифицированиго мнения аудитора обслуживающей организации или добавление раздела «Прочие сведения»;
- отказ от задания.

МСЗОУ 3410 *«Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»*

Требования

Прочие обязанности по информационному взаимодействию

78. Практикующий специалист, если это не запрещено законом или нормативным актом, ~~информирует то лицо или тех лиц,~~обсуждает с тем лицом или теми лицами, в обязанности которых входит надзор за подготовкой отчета о выбросах парниковых газов, следующие вопросы, которые были им выявлены в ходе выполнения задания, и решает, обязан ли он сообщить какой-либо другой стороне в рамках организации или за ее пределами о таких вопросах, как:

(a) недостатки системы внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, достаточно важны, чтобы заслуживать внимания;

(b) выявленные или предполагаемые недобросовестные действия;

[36] См., например, разделы 225.44–225.48 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

(c) вопросы, связанные с выявленным или предполагаемым несоблюдением законов и ~~или~~ нормативных актов, кроме тех случаев, когда такие вопросы являются очевидно незначимыми (см. пункт А87).

МССУ 4410 (пересмотренный) *«Задания по компиляции»*

Требования

Этические требования

21. Практикующий специалист обязан соблюдать соответствующие этические требования (см. пункты А19–А21e).

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. пункты А41–А41a).

Этические требования (см. пункт 21)

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

А21a. В соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями:

(a) практикующий специалист может быть обязан предоставить информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации;

(b) могут быть установлены обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах[37].

А21b. Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

(a) практикующий специалист должен предоставить информацию в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями;

(b) практикующий специалист принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявлением несоблюдения или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям, или

(c) практикующий специалист имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями.

А21c. Согласно пункту 28 настоящего стандарта от практикующего специалиста не ожидается уровень понимания законов и нормативных актов, выходящий за рамки необходимого для выполнения задания по компиляции финансовой информации. Однако закон, нормативный акт или соответствующие этические требования могут предполагать, что практикующий специалист будет применять знания, профессиональные суждения и опыт при проведении процедур в связи с таким выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении. Окончательное решение о том, является ли действие несоблюдением по факту, принимает суд или иной соответствующий компетентный орган.

[37] См., например, разделы 225.51–225.52 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

A21d. В некоторых обстоятельствах предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть недопустимым в силу обязательства практикующего специалиста по соблюдению конфиденциальности согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям. В иных случаях предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, не будет рассматриваться как нарушение режима конфиденциальности согласно соответствующим этическим требованиям[38].

A21e. Практикующий специалист может рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), воспользоваться услугами юриста для понимания профессиональных или правовых последствий того или иного порядка действий или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган (если это не запрещено законами или нормативными актами и не будет являться нарушением режима конфиденциальности).[39]

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 27)

A41a. Соответствующие этические требования могут включать положение о необходимости предоставления информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов руководству соответствующего уровня или лицам, отвечающим за корпоративное управление. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие практикующего специалиста с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда практикующий специалист обязан сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые практикующим специалистом, могут вызвать затруднения и он может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

[38] См., например, раздел 140.7 и раздел 225.53 Кодекса СМСЭБ.

[39] См., например, раздел 225.55 Кодекса СМСЭБ.

© IFAC

Приложение № 8
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 260 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»

Международный стандарт аудита (МСА) 260 *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»* 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 информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление при проведении аудита финансовой отчетности. Несмотря на то, что применение настоящего стандарта не зависит от структуры корпоративного управления или размера организации, определенные его аспекты применяются в случаях, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, а также к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении информационного взаимодействия аудитора с руководством организации или ее владельцами за исключением случаев, когда они наделены также полномочиями в отношении корпоративного управления.

2. Настоящий стандарт излагается в контексте аудита финансовой отчетности, но может также применяться, при необходимости с изменениями, продиктованными конкретными обстоятельствами, к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов, если лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают за надзор за подготовкой такой иной финансовой информации прошедших периодов.

3. Признавая важность эффективного информационного взаимодействия при проведении аудита финансовой отчетности, настоящий МСА обеспечивает основополагающие принципы информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и указывает на некоторые конкретные вопросы, по которым с ними необходимо обмениваться информацией. В прочих МСА приводятся дополнительные вопросы, о которых следует проинформировать, помимо перечисленных в требованиях настоящего МСА (см. Приложение 1). Кроме того, МСА 265[1] устанавливает особые требования в отношении информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита. Сообщение информации о прочих вопросах, выходящих за рамки требований настоящего стандарта или отдельных МСА, может требоваться в соответствии с законами или нормативными актами, а также по соглашению с организацией или в соответствии с дополнительными требованиями к заданию, предусмотренными, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров. Ни одно из положений настоящего стандарта не запрещает аудитору информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о любых других вопросах (см. пункты А33–А36).

---

[1] МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*.

© IFAC

Роль информационного взаимодействия

4. Настоящий стандарт посвящен прежде всего вопросам информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. При этом эффективное двустороннее информационное взаимодействие является важным процессом, который:

   (a) помогает аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление, понимать вопросы, относящиеся к аудиту, в определенном контексте и формировать конструктивные рабочие взаимоотношения. Такие взаимоотношения формируются в условиях сохранения аудитором профессиональной независимости и объективности;

   (b) помогает аудитору получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимую для аудита информацию. Например, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут помочь аудитору в понимании организации и ее окружения, в выявлении подходящих источников аудиторских доказательств, а также в вопросе предоставления информации о конкретных операциях или событиях;

   (c) помогает лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности, что уменьшает риски существенного искажения финансовой отчетности.

5. Хотя аудитор несет ответственность за информирование о вопросах в соответствии с требованиями настоящего стандарта, руководство организации также обязано информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, имеющих значение для корпоративного управления. Сообщение информации аудитором не освобождает руководство организации от этой обязанности. Также, информирование руководством организации лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности осуществлять информационное взаимодействие по этим вопросам. Сообщение руководством информации по таким вопросам может, однако, повлиять на форму или сроки информирования аудитором лиц, отвечающих за корпоративное управление.

6. Четкое информирование об определенных вопросах, сообщение информации о которых предусмотрено Международными стандартами аудита, является неотъемлемой частью каждого аудита. Международные стандарты аудита, однако, не требуют, чтобы аудитор проводил специальные процедуры для выявления других вопросов с целью информирования о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.

7. Законы или нормативные акты могут ограничить информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Например, в соответствии с законом или нормативным актом может быть запрещено сообщать информацию или осуществлять какое-либо другое действие, которое могло бы негативно повлиять на расследование, проводимое соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого противоправного действия. В некоторых обстоятельствах потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и его обязательствами сообщать информацию могут оказаться довольно сложными. В таких случаях аудитор может прибегнуть к услугам юриста.

Дата вступления в силу

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

9. Цель аудитора состоит в том, чтобы:

   (a) четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения;

   (b) получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию, имеющую значение для аудита;

   (c) своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют

© IFAC

отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности;

(d) обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Определения

10. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

(a) 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 ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник. См. информацию о разнообразных структурах корпоративного управления в пунктах А1–А8;

(b) руководство – лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

Требования

Лица, отвечающие за корпоративное управление

11. Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие (см. пункты А1–А4).

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление

12. Если аудитор осуществляет информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, например с аудиторским комитетом, или каким-либо отдельным лицом, аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с органом управления (см. пункты А5–А7).

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией

13. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление. Данные вопросы рассмотрены в пункте 16(c). Тем не менее аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А8).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности

14. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности, включая следующее:

(a) аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;

© IFAC

(b) аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты А9–А10).

Планируемый объем и сроки проведения аудита

15. Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты А11–А16).

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита

16. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующее (см. пункты А17–А18):

(a) мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации (см. пункты А19–А20);

(b) информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита (см. пункт А21);

(c) кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией:

(i) значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт А22);

(ii) письменные заявления, запрашиваемые аудитором;

(d) обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются (см. пункты А23–А25);

(e) прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункты А26–А28).

Независимость аудитора

17. В случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:

(a) о заявлении, в котором утверждается, что аудиторская группа и другие сотрудники аудиторской организации (при необходимости), сама аудиторская организация и, если применимо, организации, входящие в сеть, соблюдают соответствующие этические требования в отношении независимости, а также

(i) обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между аудиторской организацией, организациями, входящими в сеть, и проверяемой организацией, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно считаться влияющими на независимость. К ним должны относиться общие суммы вознаграждения периода, покрываемого финансовой отчетностью, за услуги аудиторской организации и организаций аудиторской сети, как связанные с аудитом, так и не связанные с аудитом, которые были оказаны аудируемой организации и контролируемым ею подразделениям. Указанное вознаграждение должно быть распределено по соответствующим категориям, чтобы помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, оценить влияние услуг на независимость аудитора;

(ii) о соответствующих мерах предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз нарушения независимости или уменьшения их до приемлемого уровня (см. пункты А29–А32).

© IFAC

Процесс информационного взаимодействия

Организация процесса информационного взаимодействия

18. Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений (см. пункты А37–А45).

Формы информационного взаимодействия

19. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита (см. пункты А46–А48).

20. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о независимости аудитора, когда это требуется согласно пункту 17.

Сроки информационного взаимодействия

21. Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты А49–А50).

Адекватность процесса информационного взаимодействия

22. Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если такие имеются, для оценки им рисков существенного искажения и возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, а также принять соответствующие меры (см. пункты А51–А53).

Документация

23. Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации[2] (см. пункт А54).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Лица, отвечающие за корпоративное управление (см. пункт 11)

А1. Структуры корпоративного управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции и организации, отражая влияние специфики культурной и правовой среды, а также размер организации и ее структуру собственности. Например:

- В некоторых юрисдикциях существует наблюдательный совет (не являющийся полностью или преимущественно исполнительным органом), который юридически отделен от исполнительного (руководящего) органа (двухуровневая структура управления). В других юрисдикциях и надзорная, и исполнительная функции юридически возложены на один (или единый) орган (одноуровневая структура управления).
- В некоторых организациях лица, отвечающие за корпоративное управление, занимают должности, являющиеся неотъемлемой частью организационно-правовой формы организации, например должности директоров организации. В других организациях, например в некоторых государственных организациях, функция корпоративного управления возложена на орган, который не является частью организации.
- В ряде случаев некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией. В других случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, и руководство являются разными людьми.

[2] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

© IFAC

- В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность также за утверждение и принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовой отчетности организации, подготовлены[3], в других организациях эта функция возложена на руководство.

A2. В большинстве организаций корпоративное управление является коллективной ответственностью органа управления, например совета директоров, наблюдательного совета, партнеров, собственников, управляющего комитета, совета управляющих, доверительных управляющих или лиц с аналогичными полномочиями. Однако в некоторых малых организациях функция корпоративного управления может быть возложена на одно лицо, например на руководителя-собственника, если нет других собственников, или на единственного доверительного управляющего. Если корпоративное управление является коллективной ответственностью, то на подгруппу, такую как аудиторский комитет, или даже отдельное лицо может быть возложена ответственность за выполнение определенных задач с целью оказания содействия органу управления в выполнении его обязанностей. В качестве альтернативы подгруппа или отдельное лицо могут иметь определенный, юридически установленный круг обязанностей, которые отличаются от обязанностей органа управления.

A3. Такое разнообразие означает, что в рамках настоящего стандарта невозможно для всех случаев аудита определить лицо (лица), с которым (которыми) аудитору надлежит общаться по тем или иным вопросам. Кроме того, в некоторых случаях однозначное определение лица или лиц, которых необходимо информировать, представляет определенную трудность по причине используемой нормативной базы или вследствие каких-либо других обстоятельств задания, например в случае организаций, структура корпоративного управления которых формально не определена, таких как некоторые семейные предприятия, некоторые некоммерческие организации, а также некоторые государственные организации. В таких случаях аудитор может столкнуться с необходимостью обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие, со стороной, привлекшей аудитора для выполнения задания. При принятии решения о том, с кем ему следует взаимодействовать, понимание аудитором структуры и процедур корпоративного управления организации, полученное им в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)[4], играет важную роль. Соответствующее лицо или лица, которых необходимо информировать, могут меняться в зависимости от вопроса, информация о котором должна быть сообщена.

A4. МСА 600[5] содержит конкретные вопросы, о которых аудитор группы должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если организация является компонентом группы, соответствующее лицо или лица, которых аудитор компонента должен информировать, определяются в зависимости от обстоятельств задания и от вопроса, информация о котором должна быть сообщена. В некоторых случаях несколько компонентов могут вести одинаковую деятельность в рамках одной системы внутреннего контроля и использовать одинаковую практику бухгалтерского учета. Если за корпоративное управление таких компонентов отвечают одни и те же лица (например, общий совет директоров), то дублирования информации можно избежать путем одновременного информирования этих компонентов.

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт 12)

A5. При рассмотрении вопросов информационного взаимодействия с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может принять во внимание следующие вопросы:

- соответствующие обязанности подгруппы и органа управления;
- характер вопроса, о котором необходимо проинформировать;
- соответствующие требования законов или нормативных актов;

---

[3] Как поясняется в пункте А68 МСА 700 (пересмотренного) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, ответственность за утверждение и принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, подготовлены, в данном контексте означает наличие полномочий по вынесению заключения о том, что были подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, с соответствующими примечаниями.

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

[5] МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»*, пункт 49.

© IFAC

- наличие у подгруппы полномочий для осуществления действий в отношении сообщенной информации и возможностей по предоставлению дополнительной информации и пояснений, которые могут потребоваться аудитору.

А6. При принятии решения о необходимости довести информацию, в полной или краткой форме, также до сведения органа управления, аудитор может учитывать свою оценку того, насколько эффективно и надлежащим ли образом подгруппа сообщает соответствующую информацию органу управления. При согласовании условий задания аудитор может прямо заявить, что он оставляет за собой право непосредственно информировать орган управления, кроме случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.

А7. Аудиторские комитеты (или подобные подгруппы с другими названиями) существуют во многих юрисдикциях. Информационное взаимодействие с аудиторскими комитетами (при их наличии), несмотря на то, что конкретные полномочия и функции этих комитетов могут различаться, стало ключевым элементом в информационном взаимодействии аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Надлежащие принципы корпоративного управления предполагают, что:

- аудитора будут регулярно приглашать на заседания аудиторского комитета;
- председатель аудиторского комитета и, если необходимо, другие члены аудиторского комитета будут периодически взаимодействовать с аудитором;
- аудиторский комитет будет проводить встречи с аудитором без участия руководства организации по меньшей мере один раз в год.

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией (см. пункт 13)

А8. В некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, и применение требований к постановке информационного взаимодействия видоизменяется с учетом такого положения вещей. В таких случаях информационное взаимодействие с лицом или лицами, наделенными руководящими полномочиями, может не обеспечивать надлежащего информирования всех тех, кого в иных обстоятельствах аудитор был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление. Например, в организации, где все директора участвуют в руководстве организацией, некоторые из них (например, директор, отвечающий за маркетинг) могут не знать о значимых вопросах, которые обсуждались с другим директором (например, с директором, отвечающим за составление финансовой отчетности).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности (см. пункт 14)

А9. Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности часто включаются в письмо-соглашение об условиях задания или в письменное соглашение другой подходящей формы, в котором отражены условия задания[6]. В соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо в силу структуры корпоративного управления в организации, лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут согласовать условия задания с аудитором. Если такие требования отсутствуют, предоставление лицам, отвечающим за корпоративное управление, копии письма-соглашения об условиях задания или письменного соглашения другой подходящей формы может оказаться надлежащим способом информирования указанных лиц о таких вопросах, как:

- об ответственности аудитора за проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, имеющего целью выражение мнения о финансовой отчетности организации. Следовательно, вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с Международными стандартами аудита, включают значимые вопросы аудита, возникающие в ходе аудита финансовой отчетности и имеющие значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении ими надзора за процессом составления финансовой отчетности;
- отсутствие в Международных стандартах аудита требования о том, чтобы аудитор разрабатывал процедуры с целью выявления дополнительных вопросов для информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление;

[6] См. пункт 10 МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*.

© IFAC

- в случаях применения МСА 701[7], обязанность аудитора определять ключевые вопросы аудита и информировать о них в аудиторском заключении;
- если уместно, об ответственности аудитора за информирование по конкретным вопросам в соответствии с требованиями закона или нормативного акта, соглашением с организацией или дополнительными требованиями, применимыми к данному заданию, например требованиями стандартов национального профессионального объединения бухгалтеров.

A10. Закон или нормативный акт, соглашение с организацией или дополнительные требования, применимые к данному аудиторскому заданию, могут предусматривать более широкие рамки информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например, (a) соглашением с организацией может предусматриваться, что вопросы, о которых следует проинформировать, должны сообщаться по мере возникновения в ходе оказания прочих услуг, предоставляемых аудиторской организацией или аудиторской организацией, входящей в сеть, не связанных с аудитом финансовой отчетности; (b) поручением аудитора в государственном секторе может предусматриваться, что вопросы, о которых следует проинформировать, должны сообщаться по мере их выявления аудитором в ходе выполнения прочих работ, таких как аудит результатов деятельности.

Планируемый объем и сроки проведения аудита (см. пункт 15)

A11. Информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может:

(a) помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, лучше понять результаты работы аудитора, обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности, а также определить области, в отношении которых они могут попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры;

(b) помочь аудитору лучше понять организацию и ее окружение.

A12. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках, выявленных аудитором, помогает им лучше понять эти вопросы и причины, по которым они требуют особого рассмотрения в ходе аудита. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках может помочь таким лицам в выполнении своих обязанностей по надзору за процессом составления финансовой отчетности.

A13. Вопросы для информирования могут включать следующее:

- какие меры аудитор планирует предпринять в ответ на значимые риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- какие действия аудитор планирует предпринять в отношении областей с более высокими оцененными рисками существенного искажения;
- каков подход аудитора к проверке средств внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита;
- применение понятия существенности в контексте аудита.[8]
- характер и объем специализированных навыков или знаний, необходимых для проведения планируемых аудиторских процедур или оценки результатов аудита, включая вопрос привлечения эксперта аудитора[9];
- в случаях применения МСА 701, предварительное мнение аудитора о вопросах, которые могут представлять собой области, требующие его значительного внимания при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита;
- планируемый аудитором подход к рассмотрению последствий отдельных заявлений и раскрытия информации о любых существенных изменениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности или деятельности организации, ее финансовых условиях и окружения.

---

[7] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

[8] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*.

[9] См. МСА 620 *«Использование работы экспертов аудитора»*.

© IFAC

A14. Другие вопросы планирования, обсуждение которых с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть целесообразно, включают следующее:

- в том случае, если в организации существует служба внутреннего аудита, каким образом совместная работа внешних и внутренних аудиторов может стать конструктивной и взаимодополняющей, включая любое запланированное использование работы службы внутреннего аудита, а также характер и объем любого запланированного использования внутренних аудиторов для оказания непосредственного содействия аудитору[10];
- мнение лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
  - о соответствующем лице или лицах в структуре корпоративного управления организации, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие;
  - распределении обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством;
  - цели и стратегии организации и связанные с этим бизнес-риски, которые могут приводить к существенным искажениям;
  - вопросы, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, заслуживают особого внимания в ходе аудита, а также все области, в которых они намерены запросить проведение дополнительных процедур;
  - значительном объеме информационного взаимодействия с регулирующими органами;
  - прочие вопросы, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут оказать влияние на проводимый аудит финансовой отчетности организации;
- позиция, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении (а) системы внутреннего контроля организации и ее важности для организации, включая вопрос о том, как лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за эффективностью системы внутреннего контроля, и (б) выявления фактических или возможных недобросовестных действий;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, практике корпоративного управления, правилах получения доступа к организованным торгам и связанных с этим вопросах, а также влияние таких обстоятельств, например, на общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности, включая:
  - уместность и надежность, сопоставимость и понятность информации, представленной в финансовой отчетности;
  - рассмотрение вопроса, снижено ли качество финансовой отчетности вследствие того, что включена информация, которая не имеет к ней отношения, или того, что затруднено правильное понимание раскрытых вопросов;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, по результатам предыдущего информационного взаимодействия с аудитором;
- документы, содержащие прочую информацию, согласно определению, данному в МСА 720 (пересмотренном), и планируемый порядок и сроки выпуска таких документов. Когда аудитор предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения, он также может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, действия, которые могут быть надлежащими или необходимыми в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, содержит существенное искажение.

A15. Хотя информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может помочь аудитору в планировании объема и сроков аудита, это не меняет его единоличной ответственности за разработку общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A16. В процессе информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемых сроках и объемах аудита необходимо соблюдать осторожность, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита, особенно в случаях, когда некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление,

[10] *МСА 610* (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов», пункты 20 и 31;*

© IFAC

участвуют в руководстве организацией. Например, подробное информирование о характере и сроках аудиторских процедур может снизить эффективность этих процедур, сделав их слишком предсказуемыми.

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита (см. пункт 16)

A17. Информирование о вопросах, выявленных в ходе аудита, может включать запрос на получение дополнительной информации от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для завершения процесса получения аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что у лиц, отвечающих за корпоративное управление, имеется такое же, как у аудитора, понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям.

A18. В случае применения МСА 701[11], информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 16, а также информационное взаимодействие в отношении значимых рисков, выявленных аудитором, согласно требованиям пункта 15, имеют особое значение для определения аудитором вопросов, которые требуют его особого внимания и которые, следовательно, могут быть ключевыми вопросами аудита.

Значимые качественные аспекты учетной практики (см. пункт 16(a))

A19. Концепция подготовки финансовой отчетности, как правило, позволяет организации определить оценочные значения и вынести суждения в отношении учетной политики и раскрытия информации в финансовой отчетности, например, в связи с применением ключевых допущений для формирования оценочных значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Кроме того, в соответствии с требованиями законов, нормативных актов или концепции подготовки финансовой отчетности, вероятно, необходимо будет представить в примечаниях к отчетности краткий обзор основных положений учетной политики или дать ссылку на «важнейшие оценочные значения» или «важнейшие положения учетной политики и практики» для определения и предоставления пользователям финансовой отчетности дополнительной информации о наиболее трудных, субъективных или сложных суждениях, примененных руководством при подготовке финансовой отчетности.

A20. В результате мнение аудитора о субъективных аспектах финансовой отчетности может быть особенно важно для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при выполнении ими своих обязательств по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Например, в связи с вопросами, описанными в пункте A19, лиц, отвечающих за корпоративное управление, может интересовать оценка аудитором адекватности раскрытия информации о неопределенности оценки, характерной для оценочных значений, которые влекут за собой возникновение значительных рисков. Открытое и конструктивное информирование о значимых качественных аспектах учетной политики организации также может включать комментарии о приемлемости значимых принципов учетной практики. В Приложении 2 приводятся вопросы, которые могут включаться в это информационное взаимодействие.

Значительные трудности, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита (см. пункт 16 (b))

A21. Значительные трудности, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита, могут быть следующими:

- существенные задержки со стороны руководства, недоступность персонала организации или нежелание руководства предоставлять аудитору информацию, необходимую для выполнения аудиторских процедур;
- неоправданно короткий срок, установленный для проведения аудита;
- чрезмерные дополнительные усилия, которые потребовались для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств;
- недоступность ожидаемой информации;
- ограничения, наложенные на аудитора руководством организации;
- нежелание руководства провести или расширить свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в случае поступления соответствующего запроса.

[11] МСА 701, пункты 9–10.

© IFAC

В некоторых обстоятельствах такие трудности могут составлять ограничение объема аудита, что приводит к модификации аудиторского мнения[12].

Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт 16 (c)(i))

A22. Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством, могут включать:

- значительные события или операции, имевшие место в течение года;
- условия ведения бизнеса, влияющие на организацию, а также бизнес-планы и бизнес-стратегии, которые могут оказать влияние на риски существенного искажения;
- проведение руководством консультаций с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита;
- обсуждения или переписка в связи с первоначальным или повторным назначением аудитора по таким вопросам, как учетная практика, применение стандартов аудита или стоимость услуг по проведению аудита или прочих услуг;
- значимые вопросы, по которым имелись разногласия с руководством, за исключением первоначального расхождения во мнениях, вызванного отсутствием полных фактических данных или полной предварительной информации, которое впоследствии было урегулировано аудитором после получения им дополнительных фактических данных или информации.

Обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения (см. пункт 16(d))

A23. Согласно требованиям МСА 210[13] аудитор должен согласовать условия аудиторского задания с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с обстоятельствами. Согласованные условия аудиторского задания должны быть задокументированы в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или в письменном соглашении другой подходящей формы и должны включать в том числе ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения[14]. Как объясняется в пункте A9, если условия аудиторского задания не согласовываются с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор может предоставить им копию письма-соглашения об условиях аудиторского задания в целях информирования их о вопросах, имеющих значение для аудита. Цель информационного взаимодействия, осуществляемого в соответствии с требованиями пункта 16(d), заключается в информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обстоятельствах, в связи с которыми аудиторское заключение может отличаться по своей форме и содержанию от ожидаемого заключения или может включать дополнительную информацию о проведенном аудите.

A24. Обстоятельства, при которых аудитор должен или в иных случаях может счесть необходимым включить в аудиторское заключение дополнительную информацию в соответствии с Международными стандартами аудита и о которых он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают следующие ситуации:

- аудитор намерен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного) [15];
- наличие существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность отражено в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) [16];
- информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701[17];
- аудитор считает необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с положениями МСА 706 (пересмотренного)[18], или он должен это сделать в соответствии с требованиями отдельных МСА;

---

12 МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

13 МСА 210, пункт 9.

14 МСА 210, пункт 10.

15 МСА 705 (пересмотренный), пункт 30.

16 МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*, пункт 25(d).

17 МСА 701, пункт 17.

18 МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»*, пункт 12.

© IFAC

- аудитор пришел к выводу о том, что прочая информация содержит неисправленное существенное искажение, согласно МСА 720 (пересмотренному) [19].

В таких обстоятельствах аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения, чтобы способствовать обсуждению того, как эти вопросы будут отражены в аудиторском заключении.

А25. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не включать имя руководителя задания в аудиторское заключение в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного), он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и проинформировать их о своей оценке вероятности существования и серьезности значительной угрозы личной безопасности.[20] Аудитор также может осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в тех случаях, когда он решает не включать описание ответственности аудитора в текст аудиторского заключения в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного) [21], разрешающими это сделать.

Прочие значимые вопросы, связанные с процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункт 16(e))

А26. В МСА 300[22] отмечается, что в связи с непредвиденными событиями, изменением условий или аудиторскими доказательствами, полученными в результате выполнения аудиторских процедур, аудитору может потребоваться модифицировать общую стратегию и план аудита, а следовательно, и запланированный характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Аудитор может проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о таких вопросах, например, в рамках дополнительного обсуждения первоначально запланированного объема аудита и сроков его проведения.

А27. Прочие значимые вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие непосредственное значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, могут включать такие вопросы, как существенные искажения в прочей информации, которые были исправлены.

А28. В случаях, не установленных требованиями пунктов 16(a)–(d) и руководства по применению, аудитор может счесть необходимым проинформировать о прочих вопросах, которые обсуждались с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания (если такое лицо было назначено), или были рассмотрены им, в соответствии с МСА 220[23].

Независимость аудитора (см. пункт 17)

А29. От аудитора требуется соблюдение соответствующих этических требований, включая требования по обеспечению независимости, относящихся к выполнению заданий по аудиту финансовой отчетности[24].

А30. Информация о взаимоотношениях и прочих вопросах, а также о мерах предосторожности, которую необходимо сообщать, зависит от конкретных обстоятельств задания, но обычно касается следующих вопросов:

(a) угрозы независимости, которые можно классифицировать как: угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства, запугивания;

(b) мер предосторожности, предусмотренных профессиональными требованиями, законами или нормативными актами, или мер предосторожности в рамках самой организации и в рамках собственных систем и процедур организации.

А31. Соответствующие этические требования или требования законов или нормативных актов могут также определять конкретные информационные сообщения в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях выявления нарушения требований независимости. Например, в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для

---

[19] МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункт 18(a).

[20] МСА 700 (пересмотренный), пункты 46 и А63.

[21] МСА 700 (пересмотренный), пункт 41.

[22] МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*, пункт А15.

[23] См. пункты 19–22 и А23–А33 МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*.

[24] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 14.

© IFAC

бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ)[25] аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, обо всех нарушениях, а также о действиях, которые аудиторская организация предприняла или планирует предпринять в связи с этими нарушениями.

A32. Требования к информационному взаимодействию в связи с независимостью аудитора, применяемые в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, могут оказаться надлежащими и для применения к некоторым другим организациям, включая организации, которые могут быть общественно значимыми, например, в связи с многочисленностью или разнообразием заинтересованных лиц или с учетом характера и размеров бизнеса. Примерами таких организаций могут быть финансовые учреждения (такие как банки, страховые организации и пенсионные фонды), а также другие организации, например благотворительные. С другой стороны, могут возникать ситуации, когда информирование о вопросах независимости не будет иметь значения, например, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, уже были проинформированы о соответствующих фактах в рамках их руководящей деятельности. Возникновение такой ситуации наиболее вероятно, когда организацией руководит собственник, а аудиторская организация и организации, входящие в сеть, работают с данной организацией практически только в области аудита финансовой отчетности.

Дополнительные вопросы (см. пункт 3)

A33. Надзор за руководством со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, включает контроль за разработкой, внедрением и поддержанием системы внутреннего контроля организации в отношении надежности процесса подготовки финансовой отчетности, эффективности и результативности операций и соблюдения применимых законов и нормативных актов.

A34. Аудитору может стать известно о каких-либо дополнительных вопросах, которые не обязательно касаются надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, но которые, тем не менее, могут быть значимыми в контексте обязанностей лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за стратегическим направлением деятельности организации или обязательствами организации, связанными с подотчетностью. Такие вопросы могут включать, например, значительные проблемы, связанные со структурой и процедурами корпоративного управления, а также значимые решения или действия высшего руководства, предпринятые без надлежащего утверждения.

A35. При принятии решения о том, нужно ли информировать о дополнительных вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить такого рода вопросы, о которых ему стало известно, с руководством организации соответствующего уровня, кроме случаев, когда такое обсуждение будет нецелесообразно в сложившейся ситуации.

A36. Если сообщается информация о каком-либо дополнительном вопросе, вероятно, будет целесообразно, чтобы аудитор проинформировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что:

(a) выявление и информирование о таких вопросах является несущественным для цели аудита, которая заключается в формировании мнения о финансовой отчетности;

(b) в отношении такого вопроса не было проведено никаких процедур, кроме тех, которые были необходимы для формирования мнения о финансовой отчетности;

(c) для определения наличия таких дополнительных вопросов никакие процедуры не проводились.

Процесс информационного взаимодействия

Установление процесса информационного взаимодействия (см. пункт 18)

A37. Ясность при сообщении обязанностей аудитора, планируемого объема и сроков проведения аудита и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия помогает заложить основу для эффективного информационного взаимодействия.

A38. Вопросы, которые также могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию, включают обсуждение:

- цели информационного взаимодействия. Если цель четко определена, у аудитора и лиц, отвечающих за корпоративное управление, есть больше возможностей для достижения

[25] См. раздел 290.39–49 Кодекса СМСЭБ, в котором рассматриваются вопросы нарушения требований независимости.

© IFAC

взаимопонимания по соответствующим вопросам и действиям, которые определяются в результате такого информационного взаимодействия;

- формы осуществления информационного взаимодействия;
- лица или лиц из состава аудиторской группы и из числа лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые будут осуществлять информационное взаимодействие по конкретным вопросам;
- наличие ожидания со стороны аудитора, что процесс информационного взаимодействия будет двусторонним, и лица, отвечающие за корпоративное управление, будут сообщать аудитору о вопросах, которые они считают имеющими отношение к аудиту, например о стратегических решениях, которые могут оказать значительное влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур, о подозрении наличия или об обнаружении недобросовестных действий, а также об обеспокоенности по поводу честности или уровня подготовки высшего руководства;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщил аудитор;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщили лица, отвечающие за корпоративное управление.

A39. Процесс информационного взаимодействия будет различным в зависимости от обстоятельств, включая размер и структуру корпоративного управления организации, а также от методов работы лиц, отвечающих за корпоративное управление, и от мнения аудитора о значимости вопросов, о которых необходимо информировать. Трудности в установлении эффективного двустороннего информационного взаимодействия могут указывать на то, что информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не соответствует цели аудита (см. пункт A52).

Особенности малых организаций

A40. В случае аудита малых организаций аудитор может использовать менее структурированный процесс информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чем при работе с организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или с более крупными организациями.

Информационное взаимодействие с руководством

A41. Многие вопросы могут быть обсуждены с руководством в рамках обычного процесса аудита, включая вопросы, о которых необходимо информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта. В таких обсуждениях за руководством признаются обязанности высшего управленческого персонала, ответственного за ведение деятельности организации и в особенности – ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности.

A42. Прежде чем информировать о каких-либо вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить их с руководством, за исключением случаев, когда это нецелесообразно. Например, было бы неуместно обсуждать вопросы компетентности или честности руководства с руководством организации. Помимо признания исполнительных полномочий и ответственности руководства, такие предварительные обсуждения могут прояснить факты и вопросы и дать руководству возможность предоставить более подробную информацию и дополнительные разъяснения. Также, если у организации есть служба внутреннего аудита, аудитор может обсудить некоторые вопросы с внутренним аудитором, прежде чем информировать о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Информационное взаимодействие с третьими лицами

A43. Лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут в соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо по собственному желанию предоставить третьим лицам, например банкирам или регулирующим органам, копии письменных информационных сообщений аудитора. В некоторых случаях раскрытие информации третьим лицам может быть или незаконным, или неправомерным по каким-либо иным причинам. Когда письменное сообщение, подготовленное для лиц, отвечающих за корпоративное управление, предоставляется третьим лицам, то в сложившихся обстоятельствах может быть важно проинформировать этих третьих лиц о том, что

© IFAC

данное сообщение изначально готовилось не для них, например, путем включения в письменные сообщения для лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующих заявлений:

(a) настоящее сообщение подготовлено исключительно для использования лицами, отвечающими за корпоративное управление, и, если применимо, руководством группы и аудитором группы, а также что третьим лицам не следует на него полагаться;

(b) аудитор не несет никакой ответственности перед третьими лицами;

(c) имеются ограничения в отношении раскрытия или распространения информации третьим лицам.

A44. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом аудитор может, в частности, быть обязан:

- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление. Например, в некоторых странах аудитор обязан информировать органы власти об искажениях, если руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не приняли мер по устранению выявленных искажений;
- предоставлять копии определенных отчетов, подготовленных для лиц, отвечающих за корпоративное управление, соответствующим регулирующим органам или кредитным организациям, а также другим органам, таким как центральные органы (в случае некоторых организаций государственного сектора);
- предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для лиц, отвечающих за корпоративное управление.

A45. За исключением тех случаев, когда в соответствии с законом или нормативным актом аудитор обязан обеспечить третье лицо копией сообщения аудитора лицам, отвечающим за корпоративное управление, аудитору может потребоваться сначала заручиться согласием лиц, отвечающих за корпоративное управление, на это.

Формы информационного взаимодействия (см. пункт 19)

A46. Эффективное информационное взаимодействие может предполагать предоставление как структурированных материалов и письменных отчетов, так и менее структурированных сообщений, включая обсуждения. Аудитор может информировать о вопросах, кроме тех, которые представлены в пунктах 19–20, как в устной, так и в письменной форме. Письменные сообщения могут включать письмо-соглашение об условиях задания, которое предоставляется лицам, отвечающим за корпоративное управление.

A47. Помимо значимости каждого конкретного вопроса, на форму информационного сообщения (например, устная или письменная, степень детализации или обобщения, структурированная или неструктурированная) могут оказывать влияние следующие факторы:

- будет ли обсуждение вопроса включено в аудиторское заключение. Например, в тех случаях, когда информация о ключевых вопросах аудита сообщается в аудиторском заключении, аудитор может счесть необходимым письменно проинформировать о вопросах, определенных как ключевые вопросы аудита;
- был ли вопрос решен удовлетворительным образом;
- информировало ли руководство об этом вопросе раньше;
- каковы размер, операционная структура, контрольная среда и юридическая форма организации;
- в случае аудита финансовой отчетности специального назначения – проводит ли данный аудитор также аудит финансовой отчетности общего назначения организации;
- каковы требования законодательства. В некоторых юрисдикциях письменные сообщения, направляемые лицам, отвечающим за корпоративное управление, должны быть составлены в определенной форме, установленной местным законодательством;
- ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;

© IFAC

- какова интенсивность постоянных контактов и диалога аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- имели ли место существенные изменения в составе органа управления.

А48. Когда какой-либо значимый вопрос обсуждается с одним из лиц, отвечающих за корпоративное управление, например председателем аудиторского комитета, для аудитора может быть целесообразно включить краткую информацию о данном вопросе в более поздние сообщения, чтобы у всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, имелась полная и сбалансированная информация.

Сроки информационного взаимодействия (см. пункт 21)

А49. Своевременное информационное взаимодействие в течение всего аудита способствует полноценному двустороннему диалогу между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и аудитором. При этом выбор надлежащего времени для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Соответствующие обстоятельства включают в себя значимость и характер вопроса, а также действия, которые, как ожидается, должны быть предприняты лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например:

- информирование о вопросах планирования может осуществляться на начальных этапах выполнения аудиторского задания, а в случае выполнения аудиторского задания в первый раз такое информационное взаимодействие может осуществляться в рамках согласования условий задания;
- может оказаться целесообразным при первой же возможности сообщить о значительной трудности, с которой аудитор столкнулся в ходе аудита, если лица, отвечающие за корпоративное управление, в состоянии помочь аудитору преодолеть эту трудность или представляется вероятным, что она приведет к модифицированному мнению. Также аудитор может незамедлительно информировать в устной форме лиц, отвечающих за корпоративное управление, о существенных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных аудитором, до предоставления соответствующей информации об этих недостатках в письменной форме согласно МСА 265[26];
- в случае применения МСА 701 аудитор может сообщить предварительное мнение о ключевых вопросах аудита при обсуждении планируемого объема и сроков аудита (см. пункт А13). Аудитор также может чаще осуществлять информационное взаимодействие для дальнейшего обсуждения подобных вопросов при информировании о значимых вопросах, которые привлекли его внимание;
- информирование о вопросах независимости может быть целесообразно всякий раз, когда применяются значимые суждения об угрозах нарушения независимости и о соответствующих мерах предосторожности, например при принятии задания о предоставлении неаудиторских услуг и при заключительном обсуждении;
- кроме того, в рамках заключительного обсуждения можно также сообщить результаты аудита, в том числе мнение аудитора о качественных аспектах учетной практики организации;
- при проведении аудита финансовой отчетности как общего, так и специального назначения может оказаться целесообразным координировать сроки информационного взаимодействия.

А50. Прочие факторы, которые могут иметь отношение к срокам информационного взаимодействия, включают следующие:

- размер, операционная структура, контрольная среда и юридическая форма аудируемой организации;
- любое юридическое обязательство информировать об определенных вопросах в указанный срок;
- ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
- время, когда аудитор выявляет те или иные вопросы. Так, аудитор может не выявить какой-либо определенный вопрос (например, несоблюдение закона) в срок, позволяющий принять

[26] МСА 265, пункты 9 и А14.

© IFAC

упреждающие меры, однако информирование о таком вопросе позволит предпринять действия по устранению выявленных недостатков.

Адекватность процесса информационного взаимодействия (см. пункт 22)

A51. Аудитор не должен разрабатывать какие-либо особые процедуры, чтобы подтвердить оценку двустороннего информационного взаимодействия между ним и лицами, отвечающими за корпоративное управление; скорее, такая оценка может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе выполнения аудиторских процедур для других целей. Такие наблюдения могут включать:

- надлежащий характер и своевременность действий, предпринятых лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ответ на вопросы, поднятые аудитором. Если значимые вопросы, поднятые в ходе предыдущего информационного взаимодействия, не были эффективно урегулированы, возможно, аудитору уместно будет выяснить, почему не были приняты надлежащие меры, и при необходимости вновь поднять данный вопрос. Это поможет избежать риска создания впечатления, что аудитор удовлетворен надлежащим решением вопроса или более не считает его значимым;
- очевидная открытость и прямота лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе информационного взаимодействия с аудитором;
- готовность лиц, отвечающих за корпоративное управление, и наличие у них возможности встречаться с аудитором без участия руководства;
- очевидная способность лиц, отвечающих за корпоративное управление, досконально понимать вопросы, поднятые аудитором, например тщательность, с которой лица, отвечающие за корпоративное управление, анализируют проблемы и задают вопросы по представленным им рекомендациям;
- трудности в достижении лицами, отвечающими за корпоративное управление, взаимопонимания по вопросам формы, сроков и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия;
- в случае участия некоторых или всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, в руководстве организацией, их очевидное понимание того, как вопросы, обсуждаемые с аудитором, влияют на их более широкие обязанности по корпоративному управлению, равно как и на их обязанности в роли руководителей;
- соответствие информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, применимым правовым и регулятивным требованиям.

A52. Как отмечено в пункте 4, эффективное двустороннее информационное взаимодействие помогает и аудитору, и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Более того, МСА 315 (пересмотренный)[27] определяет участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая их взаимодействие со службой внутреннего аудита (если такая имеется) и с внешними аудиторами, в качестве элемента контрольной среды организации. Недостаточное информационное взаимодействие может указывать на неудовлетворительность контрольной среды и влиять на оценку аудитором рисков существенных искажений. Существует также риск того, что аудитор может не собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы сформировать мнение о финансовой отчетности.

A53. Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не является адекватным и ситуация не может быть урегулирована, аудитор может предпринять, например, следующие действия:

- модифицирование мнения аудитора на основании ограничения объема аудита;
- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- информационное взаимодействие с третьими лицами (например, с регулятором), или с представителями более высокого уровня корпоративного управления, находящимися за пределами организации, такими как собственники бизнеса (например, с акционерами на общем собрании), либо правительственным министром-куратором или парламентом в государственном секторе;

[27] МСА 315 (пересмотренный), пункт A78.

© IFAC

- отказ от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда такой отказ от дальнейшего его выполнения разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Документация (см. пункт 23)

A54. Документация по устным информационным сообщениям может включать копию протокола, подготовленного организацией, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункт 3)

Особые требования, содержащиеся в МСКК 1 и отдельных МСА, в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В настоящем приложении указаны пункты МСКК 1[1] и отдельных МСА, в соответствии с которыми определенные вопросы должны доводиться до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- 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»,* пункт 30 (a);
- МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»* , пункты 21, 38(c)(i) и 40–42;
- МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункты 14, 19 и 22–24;
- МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*, пункт 9;
- МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункты 12–13;
- МСА 505 *«Внешние подтверждения»*, пункт 9;
- МСА 510 *«Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»*, пункт 7;
- МСА 550 *«Связанные стороны»*, пункт 27;
- МСА 560 *«События после отчетной даты»,* пункты7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) и 17;
- МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*, пункт 25;
- МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49;*
- МСА 610 (пересмотренный) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункт 18; МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункты 20 и 31;
- МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 46;
- МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*, пункт 17;
- МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»,* пункты 12, 14, 23 и 30;
- МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»,* пункт 12;
- МСА 710 *«Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*, пункт 18;
- МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункты 17–19.

---

[1] 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».*

© IFAC

Приложение 2

(см. пункты 16(а), А19–А20)

Качественные аспекты учетной практики организации

Информационное взаимодействие в соответствии с требованиями пункта 16(а), рассмотренное в пунктах А19–А20, может включать следующие вопросы.

Учетная политика

- Соответствие учетной политики конкретным обстоятельствам организации, учитывающее необходимость обеспечения оптимального соотношения затрат, связанных с предоставлением информации, и вероятной выгоды для пользователей финансовой отчетности. В случае существования приемлемой альтернативной учетной политики, информационное взаимодействие может включать выявление тех статей финансовой отчетности, на которые влияет выбор основных положений учетной политики, а также информации об учетной политике аналогичных организаций.
- Первоначальный выбор основных положений учетной политики и внесение в них изменений, включая применение новых стандартов бухгалтерского учета. Информационное взаимодействие может включать: сведения о влиянии сроков и метода принятия изменения в учетной политике на текущие и будущие показатели прибыли организации и сведения о сроках изменения учетной политики в связи с ожидаемыми новыми стандартами учета.
- Влияние основных положений учетной политики в противоречивых или новых областях (или областях, специфичных для какой-то отрасли, в частности, в случаях, когда отсутствует авторитетное руководство или консенсус).
- Влияние соотношения сроков проведения операций и сроков их фактического отражения в учете.

Оценочные значения

- Вопросы, связанные со статьями, для которых очень важны оценочные значения, рассматриваются в МСА 540[1], включая, например, следующее:
  - как руководство выявляет операции, события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания оценочных значений или их раскрытия в финансовой отчетности;
  - каковы изменения в обстоятельствах, которые могут привести к признанию новых или обусловить необходимость пересмотра уже существующих оценочных значений;
  - соответствует ли применимой концепции подготовки финансовой отчетности решение руководства о признании или непризнании оценочных значений в финансовой отчетности;
  - происходило ли или должно ли было произойти изменение методов определения оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом, и если это так, то по какой причине, а также каков результат оценочных значений в предыдущие периоды;
  - каков используемый руководством процесс определения оценочных значений (например, в случаях, когда руководство применяло модель), включая рассмотрение вопроса о том, соответствует ли выбранная основа оценки, используемая для определения оценочных значений, применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - являются ли значимые допущения, которые руководство применяло при определении оценочных значений, обоснованными;
  - каковы намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значимых допущений, примененных руководством, или к надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - имеются ли риски существенного искажения;

---

[1] МСА 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»*.

© IFAC

- имеются ли признаки возможной предвзятости руководства;
- как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;
- адекватно ли раскрытие информации о неопределенности оценки в финансовой отчетности.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

- Рассматриваемые вопросы и соответствующие суждения, которые использовались при подготовке информации чувствительного характера, раскрываемой в финансовой отчетности (например, раскрытие информации, связанной с признанием выручки, вознаграждением, непрерывностью деятельности, событиями после отчетной даты и условными обязательствами).
- Общая нейтральность, непротиворечивость и ясность раскрываемой в финансовой отчетности информации.

Сопутствующие вопросы

- Потенциальное влияние на финансовую отчетность значительных рисков, факторов внешнего воздействия и ситуаций неопределенности, таких как незавершенные судебные разбирательства, информация о которых раскрыта в финансовой отчетности.
- Степень влияния на финансовую отчетность значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом являющихся, по-видимому, необычными. В таком информационном сообщении внимание может акцентироваться на следующих факторах:
  - каковы разовые суммы, отраженные в течение периода;
  - какова степень, в какой такие операции отдельно раскрываются в финансовой отчетности;
  - были ли такие операции специально спланированными для обеспечения определенного порядка бухгалтерского учета или учета для целей налогообложения либо для достижения определенной законодательной или нормативной цели;
  - не является ли форма таких операций слишком сложной или где были проведены обширные консультации по вопросу структурирования данной операции;
  - в каких случаях руководство в большей степени акцентирует внимание на необходимости установления определенного порядка отражения в учете, чем на экономической сущности операции.
- Факторы, влияющие на балансовую стоимость активов и обязательств, включая применяемую организацией базу для определения сроков полезного использования материальных и нематериальных активов. В информационном сообщении может содержаться разъяснение того, как были отобраны факторы, влияющие на балансовую стоимость, и каково было бы влияние на финансовую отчетность альтернативной выборки факторов.
- Выборочная корректировка искажений, например корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению.

© IFAC

Приложение № 9
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.07.2019г. № 2н

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 контроля[1],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 260 (пересмотренный)[3]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.

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

---

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 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*.

4 МСА 315 (пересмотренный), пункт 12. Пункты А68–А73 дают рекомендации в отношении средств контроля, имеющих отношение к проводимому аудиту.

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;

© IFAC

(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 с руководителем-собственником надзор может быть даже более эффективным, 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.

A6. 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;

© IFAC

- 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; например:
  - 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.

© IFAC

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 МСА 260[6] (пересмотренном) приводятся соответствующие соображения в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, для тех случаев, когда все они участвуют в управлении организацией.

A13. При определении того, когда следует составлять письменное сообщение, аудитор может рассмотреть вопрос о том, явится 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 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,

---

[5] МСА 315, пункт А74.

[6] МСА 260 (пересмотренный), пункт 13.

© IFAC

поскольку соответствующее письменное сообщение аудитора о значительных недостатках составляет часть аудиторского файла, к этому письменному сообщению применяется безусловное требование[7], в соответствии с которым аудитор должен своевременно завершить окончательное формирование аудиторского файла. В МСА 230[8] устанавливается, что надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.

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 лиц, отвечающих 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

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.

---

[7] МСА 230 *«Аудиторская документация»*, пункт 14.

[8] МСА 230, пункт А21.

© IFAC

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

А19. 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))

А20. 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.

А21. МСА 250[9] 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. МСА 240[10] 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.

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

А22. 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.

А23. Информирование о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, которые заслуживают внимание 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.

А24. 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 недостатки в системе внутреннего контроля, о которых сообщалось ранее, может сама стать значительным недостатком, требующим

---

[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 проведении аудита финансовой отчетности»*, пункт 41.

© IFAC

сообщения лицам, отвечающим за корпоративное управление. Принятие решения по этому вопросу зависит от суждения аудитора с учетом сложившихся обстоятельств.

А25. 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.

А26. В МСА 260 (пересмотренном)[11] приводятся соответствующие соображения в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, для тех случаев, когда все они участвуют в управлении организацией.

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

А27. 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)

А28. 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.

А29. 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.

А30. 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 (пересмотренный), пункт 13.

© IFAC

Приложение № 10
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 применяется 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

© IFAC

6. В начале выполнения аудиторского задания аудитор должен предпринять следующие действия:

   (a) выполнить процедуры, требуемые МСА 220[1] в отношении продолжения отношений с клиентом и данного аудиторского задания;

   (b) оценить соблюдение соответствующих этических требований, включая независимость, в соответствии с МСА 220[2];

   (c) получить понимание условий аудиторского задания, как этого требует МСА 210[3] (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 дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330[5];

   (c) прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты А12-А14).

10. В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (см. пункт А15).

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 А16–А17).

Документация

12. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:6

   (a) общую стратегию аудита;

   (b) план проводимого аудита;

---

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»*.

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

© IFAC

(c) все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию аудита или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (см. пункты А18–А21).

Дополнительные соображения относительно аудиторских заданий, выполняемых впервые

13. Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить следующие действия:

(a) провести процедуры, требуемые МСА 220[7] в отношении принятия отношений с клиентом и данного аудиторского задания;

(b) в порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора (см. пункт А22).

***

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 дальнейших 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 правовом регулировании, 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, 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)

А4. 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

---

[7] МСА 220, пункты 12–13.

[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

© IFAC

Предварительная работа по заданию (см. пункт 6)

А5. 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.

А6. 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.

А7. 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)

А8. 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;
- 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.

А9. В Приложении перечислены примеры замечаний, связанных с разработкой общей стратегии аудита.

А10. 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.

«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.

© IFAC

Особенности малых организаций

А11. 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)

А12. 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 дальнейших аудиторских процедур зависит от исхода выполнения этих процедур оценки рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение дальнейших аудиторских процедур оценки определенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации до начала планирования всех остальных дальнейших аудиторских процедур.

А13. Определение характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, в той мере, в какой они относятся к раскрытию информации, которое имеет важное значение в свете как широкого спектра представления информации, так и уровня детализации, который может содержаться в раскрытии информации. Также некоторое раскрытие информации может быть получено не из основных регистров и вспомогательных ведомостей, что также влияет на оценку рисков и характер, сроки и объем аудиторских процедур в ответ на риски.

А14. Предварительное рассмотрение раскрытия информации при аудите помогает аудитору уделить надлежащее внимание и планировать достаточное время на изучение раскрытия информации в той же мере, в какой изучаются виды операций, события и остатки по счетам. Предварительное рассмотрение может также помочь аудитору определить влияние на аудит:

- значительных новых или пересмотренных требований к раскрытию информации, возникающих изменений в окружении организации, финансовых условий или деятельности (например, изменение в требуемом признании сегментов и составлении отчетности по сегментам, возникающее вследствие значительного объединения бизнеса);
- значительных новых или пересмотренных требований к раскрытию информации, возникающих из изменений в применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- необходимости привлечения эксперта аудитора для помощи в проведении аудиторских процедур, относящихся к отдельному раскрытию информации (например, раскрытию информации, относящейся к обязательствам по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности и прочим пенсионным обязательствам);
- вопросов, относящихся к раскрытию информации, которые аудитор может захотеть обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление[9].

[9] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 13.

© IFAC

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

A15. 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 дальнейших 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)

A16. 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 220[10].

Особенности малых организаций

A17. 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)

A18. 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.

A19. Документация по плану аудита является записью планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков и дальнейших 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.

A20. Документирование значительных изменений в общей стратегии аудита и плане аудита, а также обусловленных ими изменений в запланированном характере, сроках и объеме аудиторских

[10] МСА 220, пункты 15–17.

© IFAC

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

А21. Как указано в пункте А11, 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 А19), 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)

А22. 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 периода[11];
- 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).

[11] МСА 510 «*Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода*».

© IFAC

Приложение

(см. пункт 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;

© IFAC

- 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 320[1] 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 600[2];
  - 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;
- изменения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, такие как изменения стандартов учета, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации;
- 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;
- процесс или процессы, которые использует руководство для определения и подготовки раскрытия информации, требуемой применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая

---

[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(c).

© IFAC

раскрытие информации, которая получена не из основного регистра и вспомогательных ведомостей;

- 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 актов и новые требования к отчетности;
- прочие значительные изменения, затрагивающие организацию, такие как изменения в законодательной 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.

© IFAC

Приложение № 11
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 аудитором 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,

© IFAC

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 А1–А5).

6. Процедуры оценки рисков должны включать следующее:

   (a) направление запросов руководству, надлежащим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также другим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки (см. пункты А6–А13);

   (b) аналитические процедуры (см. пункты А14–А17);

   (c) наблюдение и инспектирование (см. пункт А18).

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 А19–А20).

10. Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и возможность использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам деятельности и обстоятельствам организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении (см. пункты А21–А24).

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

Организация и ее окружение

11. Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

   (a) соответствующие отраслевые, регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты А25–А30);

   (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,

© IFAC

которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты А31–А35):

(c) 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 А36);

(d) цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты А37–А43);

(e) оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты А44–А49).

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 А50–А73).

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 А74–А76).

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 А77–А87).

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;

(c) оценка вероятности возникновения рисков;

(d) принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт А88).

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

© IFAC

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 А89).

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 (см. пункты А90–А92 и А95–А96):

    (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 А93–А94).

    Это понимание информационной системы, относящейся к подготовке финансовой отчетности, должно включать соответствующие аспекты, связанные с раскрываемой в финансовой отчетности информацией, которая получена из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей.

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 А97–А98):

    (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 А99–А106).

21. При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты А107–А109).

© IFAC

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 А110–А112).

23. Если в организации есть служба внутреннего аудита[1], аудитор должен получить понимание обязанностей этой службы, а также ее статуса в структуре организации и характера осуществляемой или планируемой деятельности (см. пункты А113–А120).

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 А121).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

25. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения:

    (a) на уровне финансовой отчетности (см. пункты А122–А125);

    (b) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты А126–А131),

    чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

26. Для этого аудитор должен:

    (a) 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 (включая количественные и качественные аспекты раскрытия информации) в финансовой отчетности (см. пункты А132–А136b)

    (b) 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;

    (c) установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать (см. пункты А137–А139);

    (d) проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, может ли потенциальное искажение быть настолько важным, что может привести к существенному искажению (см. пункт А140a)

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:

    (a) является ли данный риск риском недобросовестных действий;

    (b) связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания;

---

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

© IFAC

(c) насколько сложны операции;

(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 А141–А145).

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 А146–А148).

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 А149–А151).

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 А152).

Документация

32. В аудиторской документации[2] аудитор обязан отразить:

(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 А153–А156).

***

[2] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

© IFAC

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

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

A1. Получение понимания аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации (далее именуемое «понимание организации»), – это непрерывный динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита. Это понимание создает систему критериев, в рамках которой аудитор планирует аудит и формирует профессиональное суждение на протяжении всего аудита, например:

- при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности;
- определении существенности в соответствии с МСА 320[3];
- рассмотрении надлежащего характера выбранной учетной политики и ее применения, а также адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности;
- выявлении областей, относящихся к суммам или раскрытию информации в финансовой отчетности, в которых может потребоваться особое внимание аудитора, таких как операции между связанными сторонами, надлежащее использование руководством оценка руководством способности организации продолжать деятельность непрерывно – допущения о непрерывности деятельности организации, а также связанных с рассмотрением 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. Основной критерий для аудитора состоит в определении того, достаточно ли полученное понимание для достижения целей, заявленных в настоящем стандарте. Степень общего понимания организации, необходимая 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[4] 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 действий.

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

---

[3] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*.

[4] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты 12–24.

© IFAC

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;
- 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(а))

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 260 (пересмотренный)[5] 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, ее 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 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 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

[5] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 4)

© IFAC

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 процедур.[6] Особенно значимыми могут оказаться запросы о проблемах, на которые служба внутреннего аудита уже обращала внимание лиц, 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 проведенным службой внутреннего аудита проверкам.

A11. В соответствии с МСА 240[7], 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 6(a))

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

Аналитические процедуры (см. пункт 6(b))

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.

---

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

[7] МСА 240, пункт 19.

© IFAC

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 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(c))

A18 Наблюдение и инспектирование могут подтверждать результаты опроса руководства и других лиц, а также могут предоставлять 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;
- такие отдельные виды операций и прочие события или остатки по счетам (и соответствующее раскрытие информации), с которыми аудитор испытывает трудности при выполнении необходимых аудиторских процедур, например, вследствие их сложности.

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 тестирование систем.

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 сведениями, 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;

© IFAC

- помогает членам аудиторской группы получить лучшее понимание возможностей существенного искажения финансовой отчетности в тех областях, которые им поручены, 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 дальнейших 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 240[8].

А22. Частью обсуждения между членами аудиторской группы согласно пункту 10 может быть рассмотрение существующих требований к раскрытию информации, установленных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, которые помогают на раннем этапе аудита определить возможность наличия риска существенного искажения в отношении раскрытия информации. Примеры вопросов, которые может обсудить аудиторская группа:

- изменения в требованиях к финансовой отчетности, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации;
- изменения в окружении организации, финансовых условиях или деятельности, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации, например значительное объединение бизнеса в аудируемый период;
- раскрытие информации, в отношении которого сложно было получить надлежащие аудиторские доказательства в прошлом;
- раскрытие информации по сложным вопросам, включая ту, что требует значимого суждения руководства о том, какая информация должна быть раскрыта.

А23. 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 знаниями, и лицами, отвечающими за аудит компонентов, при этом передавая полномочия по информированию 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

А24. 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 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

А25. Значимые отраслевые факторы включают сложившиеся в отрасли условия, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и покупателями, а также развитие технологий. Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор:

- рынок и конкурентная среда, включая спрос, производительность;

[8] МСА 240, пункт 15.

- цикличная или сезонная деятельность;
- производственные технологии, относящиеся к продукции организации.
- энергоснабжение и его стоимость.

A26. 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 области[9].

Регуляторные факторы

A27. 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, включая требования к раскрытию информации;
- законодательство и нормативную базу, которые оказывают важное влияние на операции организации, включая непосредственную надзорную деятельность;
- 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.

A28. Некоторые конкретные требования, связанные с правым регулированием, применимым к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых она ведет деятельность, приводятся в МСА 250[10].

Особенности организаций государственного сектора

A29. 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 организации и ее окружения.

Прочие внешние факторы

A30. 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))

A31. 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, а также того, была ли раскрыта информация в финансовой отчетности надлежащим образом;
- какова структура собственности и отношения между собственниками и другими лицами или организациями. Понимание этого помогает установить, были ли надлежащим

---

[9] МСА 220 «*Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности*», пункт 14.

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

© IFAC

образом выявлены, и учтены и адекватно раскрыты в финансовой отчетности операции со связанными сторонами. Требования и указания по рассмотрению аудитором операций со связанными сторонами приведены в МСА 550[11].

А32. 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 маркетинговой деятельности;
  - 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;
  - 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;
  - 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;
  - бенефициарные владельцы (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 виды операций, остатки по счетам и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности (например, займы и инвестиции для банков или исследования и разработки для фармацевтических компаний);
  - признание выручки;
  - порядок учета справедливой стоимости;

---

[11] МСА 550 *«Связанные стороны»*.

© IFAC

- 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).

А33. Значительные изменения в организации по сравнению с предыдущими периодами могут привести к возникновению или изменению рисков существенного искажения.

Природа предприятия специального назначения

А34. 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 юридического лица. 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[12], в некоторых обстоятельствах предприятие специального назначения может быть связанной стороной организации.

А35. 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))

А36. 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))

А37. 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.

А38. 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;

[12] МСА 550, пункт А7.

© IFAC

- недостатки продукта или услуги, которые могут привести к возникновению обязательств и репутационного риска.

A39. 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.

A40. 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 возникать, например, из-за роста 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).

A41. 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.

A42. 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 A88–A89.

Особенности организаций государственного сектора

A43. 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(e))

A44. Руководство организации и прочие лица оценивают и проводят анализ тех вопросов, которые они считают важными. Оценка результатов деятельности, как внешняя, так и внутренняя,

© IFAC

оказывает определенное давление на организацию. Это давление в свою очередь может заставить руководство организации принять меры для улучшения результатов деятельности или искажения финансовой отчетности. Следовательно, понимание оценки результатов деятельности организации помогает аудитору при рассмотрении вопроса 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.

A45. Оценка и анализ финансовых результатов не тождественны мониторингу средств контроля, который рассматривается как компонент системы внутреннего контроля в пунктах А110–А121, 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.

A46. 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.

A47. 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.

A48. 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

A49. 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.

© IFAC

Система внутреннего контроля организации (см. пункт 12)

A50. 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.

A51. 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 объем понимания соответствующих средств контроля;
- компоненты системы внутреннего контроля.

Общий характер и особенности системы внутреннего контроля

Назначение системы внутреннего контроля

A52. 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

A53. Малые организации могут использовать менее структурированные средства и более простые процессы и процедуры для достижения своих целей.

Ограничения системы внутреннего контроля

A54. 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.

A55. 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.

A56. 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

A57. Малые организации во многих случаях имеют меньше сотрудников, что может ограничивать степень, в которой разделение должностных обязанностей является практически возможным.

© IFAC

Однако в малой организации с руководителем-собственником надзор может быть даже более эффективным, чем в крупной организации. Такой надзор может компенсировать в целом более ограниченные возможности разделения обязанностей.

A58. 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

A59. 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:

(a) контрольная среда;

(b) процесс оценки рисков в организации;

(c) информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;

(d) 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.

A60. Материалы по применению, рассматривающее пять компонентов системы внутреннего контроля в их взаимосвязи с аудитом финансовой отчетности, изложены ниже в пунктах A77–A121. 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

A61. 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.

A62. 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

© IFAC

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.

A63. 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.

A64. 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.

A65. 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.

A66. 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;

© IFAC

- контрольные действия, при которых конкретные способы осуществления контроля могут быть адекватно разработаны и автоматизированы.

A67. 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

A68. 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.

A69. 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.

A70. 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.

A71. 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.

A72. 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.

© IFAC

Особенности организаций государственного сектора

А73. 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)

А74. 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.

А75. 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 операций через информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности;

При этом одних только запросов недостаточно для достижения указанных целей.

А76. 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 А63), 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 330[13].

Компоненты системы внутреннего контроля – контрольная среда (см. пункт 14)

А77. 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.

А78. 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;

[13] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

© IFAC

(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 руководства* – 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;

(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

A79. 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.

A80. 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

A81. 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;

© IFAC

- глубина их оценки того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая то, содержит ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации.

A82. 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.

A83. 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 процедур.[14]

A84. 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

A85. 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.

A86. 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 личным примером, подаваемым руководством, подчеркивается важность честности и этического поведения.

A87. 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)

A88. Процесс оценки рисков в организации формирует основу для определения руководством тех рисков, которыми необходимо управлять. 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.

---

[14] МСА 330, пункты А2–А3.

© IFAC

Особенности малых организаций (см. пункт 17)

A89. 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)

A90. 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;
- 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

A91. Финансовая отчетность может содержать информацию, которая получена не из основных регистров и вспомогательных ведомостей. Примеры такой информации:

- информация, полученная из лизинговых соглашений, раскрываемых в финансовой отчетности, такая как возможность продления соглашений или будущие лизинговые платежи;
- информация, раскрытая в финансовой отчетности, которая получена на основе системы риск-менеджмента организации;
- информация о справедливой стоимости, определенная экспертами руководства и раскрытая в финансовой отчетности;
- информация, раскрытая в финансовой отчетности, которая получена на основе моделирования или иным расчетным способом, используемая для получения оценок, признанных или раскрываемых в финансовой отчетности, включая информацию, относящуюся к базовым данным и допущениям, используемым при таком моделировании, такая как:
  - допущения, принятые внутри организации, которые могут влиять на срок полезного использования актива;
  - информация, такая как процентные ставки, которая подвержена влиянию факторов, находящихся вне сферы контроля организации;
- информация, раскрытая в финансовой отчетности, касающаяся анализа чувствительности, выполненного на основе финансовых моделей, которые показывают использование менеджментом альтернативных допущений;
- информация, признанная или раскрытая в финансовой отчетности, которая получена из налоговых деклараций и налоговых регистров организации;
- информация, раскрытая в финансовой отчетности, которая получена на основе аналитических данных, подготовленных для подтверждения сделанной руководством

© IFAC

оценки о возможности организации продолжать непрерывно свою деятельность,такая как раскрытие информации, если имеется, относящееся к событиям или условиям, которые были идентифицированы и могут вызвать значительные сомнения относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность[15].

A92. Понимание информационной системы, соответствующей подготовке финансовой отчетности согласно пункту 18 настоящего стандарта (включая понимание соответствующих аспектов этой системы, относящихся к раскрываемой в финансовой отчетности информации, полученной из и извне основного регистра и вспомогательных ведомостей) является предметом профессионального суждения аудитора. Например, некоторые суммы или раскрытие информации финансового положения организации (такие как раскрытие информации о кредитном риске, риске ликвидности или рыночном риске) могут быть основаны на информации, полученной из системы риск-менеджмента организации. Однако от аудитора не требуется понимать все аспекты риск-менеджмента, и он использует профессиональное суждения для определения тех областей, которые требуют понимания.

Бухгалтерские записи (см. пункт 18(f))

A93. 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.

A94. 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 (см. пункт 18)

A95. Бизнес-процессы организации – это действия, разработанные с целью:

- разработки, покупки, производства, продажи и распространения продукции и услуг организации;
- обеспечения соблюдения законов 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 (см. пункт 18)

A96. Информационная система и соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, включая соответствующие аспекты такой системы, относящиеся к раскрытию в финансовой отчетности информации, полученной из и извне основных регистров и вспомогательных ведомостей 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 их деятельности, могут не требоваться подробные описания бухгалтерских процедур, сложные бухгалтерские записи или документально оформленная

[15] См. пункты 19–20 МСА 570 (пересмотренного) *«Непрерывность деятельности»*.

© IFAC

политика. Поэтому получение понимания информационной системы, относящейся к финансовой отчетности 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)

A97. 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 расхождениях 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

A98. 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)

A99. 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.

A100. 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 согласно пунктов 29 и 30 соответственно;
- контрольные действия, которые расцениваются как значимые согласно профессиональному суждению аудитора.

A101. 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.

A102. 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.

A103. Контрольные действия, значимые для проводимого аудита, могут включать рассмотрение системы контроля, установленной руководством, предназначенной для снижения рисков существенного искажения раскрытия информации, которое подготавливается не в соответствии

© IFAC

с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности, в дополнение к системе контроля, предназначенной для снижения рисков искажения остатков по счетам и операций. Такие контрольные действия могут относиться к информации, включенной в финансовую отчетность, которая была получена не из основного регистра и вспомогательных ведомостей.

A104. 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

A105. 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 вследствие контрольных процедур, выполняемых руководством. 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.

A106. 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)

A107. 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.

A108. 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 A64.

A109. 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)

A110. 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

© IFAC

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.

A111. 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

A112. 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)

A113. 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(а) настоящего стандарта, может также содержать информацию, непосредственно касающуюся выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения.

A114. 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.

A115. 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.

A116. Направление аудиторских запросов соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита в соответствии с пунктом 6(а) 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.

A117. 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.

© IFAC

A118. 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 МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)

A119. Как более подробно рассматривается в стандарте МСА 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.

A120. 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)

A121. 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(а))

A122. 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.

A123. 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 или недостаток надзора за составлением финансовой отчетности, могут оказывать всеобъемлющий эффект на финансовую отчетность и могут потребовать ответных действий общего характера со стороны аудитора.

A124. Понимание аудитором системы внутреннего контроля может вызвать сомнения относительно самой возможности проведения аудита финансовой отчетности организации. Например:

© IFAC

- 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.

A125. В МСА 705 (пересмотренном)[16] 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))

A126. 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

A127. Заявляя о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, руководство прямо или косвенно формирует предпосылку о признания, оценки, представления видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

A128. Аудитор может использовать предпосылки, описанные в пунктах A129(a)–(b) ниже, или может сформулировать их другим способом при условии, что все описанные ниже аспекты были охвачены. Например, аудитор может объединить предпосылки по видам операций, событиям и раскрытию информации с предпосылками об остатках по счетам и раскрытию информации.

Предпосылки о видах операций, об остатках по счетам и соответствующем раскрытии информации

A129. Предпосылки, используемые аудитором для анализа при анализе различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти, подразделяются на следующие:

(a) предпосылки о видах операций и событиях, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период:

(i) наличие – операции и события, зарегистрированные в учете или раскрываемые в отчетности, имели место, и данные операции и события имеют отношение к организации;

(ii) полнота – все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено;

(iii) точность – суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и раскрытие информации правильно оценено и описано;

(iv) своевременность признания – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;

(v) классификация – операции и события отражены на надлежащих счетах;

(vi) представление – операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а связанное раскрытие информации является

[16] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

(b) предпосылки об остатках по счетам и соответствующее раскрытие информации 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, а обязательства представляют собой законные обязанности организации;

(iii) полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено.

(iv) точность, оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации;

(v) классификация – активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах;

(vi) представление – активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и однозначно описаны, и связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Предпосылки о другом раскрытии информации

A130. Предпосылки, описанные в пунктах A129(a)–(b) выше, примененные надлежащим образом, могут также помочь аудитору в рассмотрении различных видов потенциальных искажений, которые могут возникнуть в раскрытии информации, не относящейся напрямую к видам операций, событиям или остаткам по счетам. Примером такого раскрытия информации может быть требование к организации описать степень, в которой она подвержена рискам в связи с финансовыми инструментами, включая те обстоятельства, в которых риски могут возникнуть; цели, политика и процессы риск-менеджмента; и методы, использованные при оценке рисков.

Особенности организаций государственного сектора

A131. Формируя предпосылки о финансовой отчетности организаций государственного сектора, в дополнение к предпосылкам, изложенным в параграфе A129(a)–(b), 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))

A132. 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. При выявлении рисков существенного искажения финансовой отчетности аудитор применяет профессиональный скептицизм согласно МСА 200[17].

A133. Приложение 2 содержит примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенного искажения, включая риск существенного искажения, относящегося к раскрытию информации.

---

[17] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 15.

© IFAC

A134. Как разъясняется в МСА 320[18], существенность и аудиторский риск рассматриваются при выявлении и оценке рисков существенного искажения по видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации. Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности[19].

A135. Рассмотрение аудитором раскрытия информации в финансовой отчетности при выявлении рисков, относящихся к раскрытию информации, включает раскрытие информации как количественного, так и качественного характера, искажения которой могут быть существенными (например, обычно искажения считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что они могут повлиять на экономические решения пользователей, основанные на финансовой отчетности в целом). В зависимости от обстоятельств в которых находится организация и ее окружение, примерами раскрытия информации качественного характера, которое может быть значимо при оценке рисков существенного искажения, являются:

- ликвидность и специальные условия кредитных договоров организации в условиях финансовой нестабильности;
- события или обстоятельства, которые привели к признанию потерь от обесценения;
- ключевые источники неопределенности оценки, включая допущения относительно будущего;
- характер изменений учетной политики и другое соответствующее раскрытие информации, требуемое применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, когда, например, как ожидается, новые требования финансовой отчетности будут иметь значительное влияние на финансовое положение и результаты деятельности организации;
- соглашения по выплатам на основе акций, включая информацию о том, как любая признаваемая сумма была рассчитана и прочее соответствующее раскрытие информации;
- связанные стороны и сделки со связанными сторонами;
- анализ чувствительности, включая влияние изменения в допущениях, на основе которых осуществлены методы оценки организации, направленные на удовлетворение интересов пользователей в понимании неопределенности, связанной с оценками сумм, отраженных в отчетности или раскрываемой информации.

Особенности малых организаций

A136. Раскрытие информации в финансовой отчетности малых организаций может быть менее подробным или менее сложным (например,некоторые концепции подготовки финансовой отчетности позволяют малым организациям представлять меньший объем раскрытия информации в финансовой отчетности). Однако это не освобождает аудитора от обязанности получить понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, в той мере, которая относится к раскрытию информации.

Соотнесение средств контроля с предпосылками (см. пункт 26(c))

A137. 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.

A138. 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

[18] МСА 320, пункт 1.

[19] МСА 320, пункт 4.

© IFAC

инвентаризации запасов, непосредственно связаны с предпосылками о существовании и полноте учета в отношении остатков по счету запасов.

A139. 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.

Существенные искажения

A139. Потенциальные искажения в отдельной отчетности и раскрытии информации могут быть оценены как существенные исходя из размера, характера или обстоятельств возникновения (см. пункт 26(d)).

Значительные риски

Выявление значительных рисков (см. пункт 28)

A140. 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.

A141. Риски существенного искажения по значительным нестандартным операциям могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- большее вмешательство руководства организации в определение порядка учета;
- более интенсивное использование неавтоматизированных средств в процессе сбора и обработки данных;
- сложность расчетов или принципов бухгалтерского учета;
- характер нестандартных операций, который может усложнить для организации внедрение эффективных средств контроля за этими рисками.

A142. 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 субъективными, сложным или требовать допущений в отношении влияния будущих событий, например, суждение о справедливой стоимости.

A143. Последствия определения какого-либо риска как значительного для целей дальнейших аудиторских процедур рассмотрены в МСА 330.[20]

Значительные риски, связанные с рисками существенного искажения по причине недобросовестных действий

A144. В МСА 240[21] приведены дальнейшие требования и указания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий.

---

[20] МСА 330, пункты 15 и 21.

[21] МСА 240, пункты 25–27.

© IFAC

Понимание средств контроля, относящихся к значительным рискам (см. пункт 29)

A145. 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.

A145. 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.

A147. В некоторых случаях руководство организации могло не ответить соответствующим образом на значительные риски существенного искажения посредством внедрения средств контроля над такими значительными рисками. Факт того, что руководство не внедрило такие средства контроля, указывает на существенный недостаток в системе внутреннего контроля.[22]

Риски, по которым процедуры проверки по существу в отдельности не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 30)

A148. 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.

A149. 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 инициируется, 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 инициирования или изменения информации и его необнаружения может оказаться выше, если соответствующие средства контроля неэффективны.

A150. Последствия выявления таких рисков для дальнейших аудиторских процедур описаны в стандарте МСА 330[23].

Пересмотр оценки рисков (см. пункт 31)

A151. 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.

---

[22] МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*, пункт А7.

[23] МСА 330, пункт 8.

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)

A152. 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 аудита[24]. Также, например, результаты оценки рисков могут быть задокументированы отдельно или в составе документации аудитора в отношении дальнейших процедур[25]. 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 технологии.

A153. 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.

A154. 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.

A155. При повторном аудите определенная документация может переноситься на следующие периоды и обновляться по мере необходимости, чтобы отразить изменения в бизнесе или процессах организации.

---

[24] МСА 300 «*Планирование аудита финансовой отчетности*», пункты 7 и 9.

[25] МСА 330, пункт 28.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункты 4(c), 14–24, A77–A121)

Компоненты системы внутреннего контроля

1. Настоящее Приложение содержит пояснения относительно компонентов системы внутреннего контроля, описанных в пунктах 4(c), 14–24 и A77–A121, с учетом их связи с аудитом финансовой отчетности.

Контрольная среда

2. Контрольная среда охватывает следующие элементы:

   (a) *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.

   (b) *Приверженность профессиональной компетентности.* Профессиональная компетентность – это знания и навыки, необходимые для выполнения задач, составляющих работу сотрудника.

   (c) *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.

   (e) *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

© IFAC

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.

© IFAC

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 имеющие 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:

© IFAC

- 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 лицами, 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 вносит 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.

© IFAC

Приложение 2

(см. пункты А41, А133)

Условия и события, которые могут указывать на риски существенного искажения

Ниже приводятся примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенного искажения в финансовой отчетности. 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, связанных 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.
- Повышение стимулов для недобросовестных действий при составлении финансовой отчетности со стороны руководства или рядовых сотрудников.
- 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.

© IFAC

- Бухгалтерские оценки с применением сложных методик.
- События или операции, для которых характерна значительная неопределенность оценки, включая оценочные значения и раскрытие информации.
- Пропуск или сокрытие значимой информации в составе раскрытия информации.
- Незавершенные судебные разбирательства и условные обязательства, например гарантийные обязательства по продажам, финансовые гарантии и обязательства по восстановлению окружающей среды.

© IFAC

Приложение № 12
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 концепции существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности. МСА 450[1] 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 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;
   - 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;
   - суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой отчетности выносятся исходя из общих информационных потребностей пользователей как группы[2]. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.

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 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 аудитору обоснованно предположить, что пользователи:

---

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 рискового капитала выступают инвесторы, представление финансовой отчетности, которая удовлетворяет их потребности, будет также удовлетворять большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности.

© IFAC

(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 аудируется 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 дальнейших 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. Практически невозможно разработать аудиторские процедуры, позволяющие обнаруживать все искажения, которые могут быть существенными лишь в силу их характера. Однако соображения относительно характера потенциальных искажений в раскрытии информации важны при разработке аудиторских процедур в ответ на риски существенных искажений[3]. Также при оценке влияния всех неисправленных искажений на финансовую отчетность аудитор анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения[4] (см. пункт А2а).

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] См. МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункты А134а–А135b.

[4] МСА 450, пункт А21.

© IFAC

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 А3–А12).

11. Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур (см. пункт А13).

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 А14).

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 дальнейших аудиторских процедур.

Документация

14. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин[5]:

    (a) существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10);

    (b) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10);

    (c) существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11);

    (d) данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (a)-(c) 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 отношениях 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 которым пришел аудитор[6]. Аудитор получает разумную

---

[5] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

[6] МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*», пункт 11.

© IFAC

уверенность путем сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня[7]. 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 необнаружения[8]. Существенность и аудиторский риск анализируются на протяжении всего аудита, в частности, когда:

(a) проводятся выявление и оценка рисков существенного искажения[9];

(b) определяются характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур[10];

(c) проводится оценка влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность[11] и формируется мнение в аудиторском заключении[12].

Существенность в контексте аудита (см. пункт 6)

A2. Выявление и оценка рисков существенного искажения[13] включает использование профессионального суждения для выявления тех видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, включая раскрытие информации качественного характера, искажение которой может быть существенным (например, обычно искажения считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что они могут повлиять на экономические решения пользователей, основанные на финансовой отчетности в целом). При рассмотрении вопроса о том, являются ли искажения раскрытия информации качественного характера существенными, аудитор может выявить соответствующие факторы, такие как:

- обстоятельства деятельности организации за период (например, организация могла участвовать в значительном объединении бизнеса в этом периоде);
- применимая концепция подготовки финансовой отчетности, включая изменения в ней (например, новые стандарты финансовой отчетности могут требовать нового раскрытия информации качественного характера, которое является значимым для организации);
- раскрытие информации качественного характера, которое важно для пользователей финансовой отчетности вследствие характера деятельности организации (например, раскрытие информации о риске ликвидности может быть важным для пользователей финансовой отчетности организации, которая является финансовым институтом).

Определение существенности для финансовой отчетности в целом и для выполнения аудиторских процедур при планировании аудита

Особенности организаций государственного сектора (см. пункт 10)

A3. 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, нормативных актов и прочих источников права, а также от информационных потребностей в финансовой информации законодательных органов и общественности в отношении программ государственного сектора.

---

7 МСА 200, пункт 17.

8 МСА 200, пункт 13(c).

9 МСА 315 (пересмотренный).

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

11 МСА 450.

12 МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*.

13 Пункт 25 МСА 315 (пересмотренного) требует от аудитора выявить и оценить риск существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

© IFAC

Использование контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10)

A4. 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);
- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

A5. 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.

A6. 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.

A7. 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.

A8. 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.

© IFAC

С учетом конкретных обстоятельств приемлемым может быть признан как более высокий, так и более низкий процент.

Особенности малых организаций

A9. 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

A10. 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)

A11. 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, вознаграждения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также анализ чувствительности оценки справедливой стоимости с высокой степенью неопределенности);
- раскрытие ключевой информации в отношении отрасли, в которой ведет операционную деятельность организация (например, расходы на исследования и разработки в фармацевтической компании);
- уделяется ли особо пристальное внимание какому-либо конкретному аспекту деятельности организации, который отдельно раскрывается в финансовой отчетности (например, раскрытию информации по сегментам или значительному объединению бизнеса).

A12. 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)

A13. 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

© IFAC

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)

A14. 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 дальнейших 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.

© IFAC

Приложение № 13
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 таким 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).

---

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

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок

6. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие 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 дальнейших аудиторских процедур аудитор должен:

   (a) 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);

   (b) получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие (см. пункт А19).

Тесты 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:

   (a) 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

   (b) 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:

   (a) 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);

   (b) 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

© IFAC

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

© IFAC

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):

    (a) дает ли проведенное тестирование средств контроля надлежащие основания полагаться на данные средства контроля;

    (b) есть ли необходимость в проведении дополнительного тестирования средств контроля;

    (c) 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:

    (a) согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, когда эта информация получена как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне;

    (b) 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:

    (a) либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода;

    (b) 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).

© IFAC

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 финансовой отчетности

24. Аудитор должен провести аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При осуществлении такой оценки аудитор должен определить, представлена ли финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащим образом:

- классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий;
- представление, структуру и содержание 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 документации[2]:

(a) аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем выполненных дальнейших 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 информация, содержащаяся в финансовой отчетности, сверена с лежащими в ее основе данными бухгалтерского учета, включая сверку раскрытия информации, когда такая информация получена не из данных основного регистра и вспомогательных ведомостей.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудиторские процедуры общего характера (см. пункт 5)

[2] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

© IFAC

A1. 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;
- осуществление более тщательного контроля за работой менее опытных членов аудиторской группы;
- включение дополнительных элементов непредсказуемости при выборе дальнейших 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, обусловливая, 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 дальнейших аудиторских процедур (см. пункт 6)

A4. Оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок создает основу для формирования надлежащего аудиторского подхода к разработке и проведению дальнейших аудиторских процедур. Например, аудитор может установить:

(a) что только выполнение тестирования средств контроля позволит ему разработать эффективный ответ на оцененный риск существенного искажения в отношении определенной предпосылки;

(b) 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;

(c) что наиболее эффективным будет комбинированный подход, при котором применяется как тестирование средств контроля, так и процедуры проверки по существу.

© IFAC

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.

A6. Под сроками проведения аудиторской процедуры понимается момент ее проведения, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства.

A7. Под объемом аудиторской процедуры понимается количество действий, которые надо выполнить, например размер выборки или количество наблюдений за тем или иным контрольным действием.

A8. Разработка и проведение дальнейших 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 дальнейшими аудиторскими процедурами и оценкой рисков.

Процедуры в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (см. пункт 7(a))

Характер

A9. 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.

A10. 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(a). Это может иметь место, например, в отношении достаточно однородных и несложных операций, которые регулярно обрабатываются и контролируются информационной системой организации.

Сроки

A11. 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.

A12. Проведение аудиторских процедур до завершения периода может помочь аудитору выявить значительные проблемы на раннем этапе аудита и, таким образом, разрешить их при

© IFAC

содействии руководства или разработать эффективный аудиторский подход в отношении этих проблем.

A13. Кроме того, некоторые аудиторские процедуры могут проводиться только в конце периода или по его завершении, например:

- согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, с соответствующими данными бухгалтерского учета, когда такая информация получена из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей;
- исследование корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности;
- процедуры в ответ на риск того, что в конце периода организация может заключить недействительные 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:

- контрольную среду;
- 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 фабрикации поддельных договоров купли-продажи, аудитор может принять решение изучить договоры, имеющиеся на дату окончания периода);
- период или дата, к которым относятся аудиторские доказательства;
- сроки подготовки финансовой отчетности, особенно для такого раскрытия информации, которое более подробно разъясняет суммы, отраженные в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств.

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 (CAAT) 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 дальнейших аудиторских процедур могут оказывать влияние условия задания на проведение аудита и прочие специальные требования к проведению аудита.

Особенности малых организаций

© IFAC

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 дальнейших 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.

Тесты средств контроля

Разработка и проведение тестирования средств контроля (см. пункт 8)

A20. Тестирование средств контроля проводятся 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 предпосылок.[3] Это может происходить, когда организация в своей деятельности использует информационные технологии и никакие

[3] МСА 315 (пересмотренный), пункт 30.

© IFAC

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.

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 АМА.

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 530[4] 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

[4] МСА 530 *«Аудиторская выборка»*.

© IFAC

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 связанные с ней корректирующие действия представляют собой средство контроля, имеющее непосредственное значение для аудитора. Средства контроля за точностью информации, содержащейся в отчетах (например, общие средства контроля информационных технологий), квалифицируются как средства косвенного 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;

© IFAC

- 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.

© IFAC

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. В целом аналитические процедуры проверки по существу чаще всего проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию. МСА 520[5] 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.

[5] МСА 520 *«Аналитические процедуры»*.

© IFAC

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, находящихся 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;
- 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;

[6] МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*, пункт 10.

© IFAC

- 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)

A52. Характер, а также объем изучения аудитором основных процедур, относящихся к процессу формирования финансовой отчетности 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;

© IFAC

(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 финансовой отчетности (см. пункт 24)

A59. Оценка надлежащего представления, структуры и содержания финансовой отчетности включает, например оценку используемой терминологии, требуемой применимой концепцией финансовой отчетности, степень детализации данных, группировку и разгруппировку сумм, а также 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,

© IFAC

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 о 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 рисков.[7]

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:

- 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)

A63. 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.

[7] МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

© IFAC

Приложение № 14
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 330[2] 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:

   (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 инициируются, обобщаются, обрабатываются и, по мере необходимости, корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;

---

[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»*.

© IFAC

(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 инициирования, 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;

© IFAC

(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 использует услуги обслуживающей организации в своей деятельности, включая следующее (см. пункты А1–А2):

[3] МСА 315 (пересмотренный), пункт 11.

© IFAC

(a) характер предоставляемых обслуживающей организацией услуг и значимость таких услуг для организации-пользователя, включая их воздействие на систему внутреннего контроля организации-пользователя (см. пункты А3–А5);

(b) характер и существенность обрабатываемых операций либо счетов или процессов подготовки финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией (см. пункт А6);

(c) степень взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя (см. пункт А7);

(d) 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:

(a) получение отчетов 1-го и 2-го типов, в случае их наличия;

(b) установление контакта с обслуживающей организацией через организацию-пользователя для получения конкретной информации;

(c) посещение обслуживающей организации и выполнение процедур, которые дадут необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации;

(d) 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 организации

13. При определении достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных из отчетов 1-го и 2-го типов, аудитор организации-пользователя должен удостовериться:

(a) в профессиональной компетентности и независимости аудитора обслуживающей организации от самой обслуживающей организации;

(b) надлежащем характере стандартов, согласно которым был подготовлен отчет 1-го или 2-го типа (см. пункт А 21).

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:

[4] МСА 315 (пересмотренный), пункт 12.

© IFAC

(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).

Принятие мер в ответ на оцененные риски 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 дальнейшие 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(a) 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;

(c) 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

© IFAC

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 законов 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 дальнейших 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 705[5], если аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении предоставляемых обслуживающей организацией услуг, применимых 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

Источники информации (см. пункт 9)

А1. Информация о характере услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, может быть получена из широкого круга источников, таких как:

- руководства пользователей;
- обзоры систем;

---

[5] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, пункт 6.

© IFAC

- 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.

А2. 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))

А3. 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, трастовые департаменты банков, которые инвестируют и обслуживают активы по программам вознаграждений работников 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.

А4. 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

А5. 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 отчетности[6].

Характер и существенность операций, обрабатываемых обслуживающей организацией (см. пункт 9(b))

А6. 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 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))

---

[6] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункты 4 и А4–А5.

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 существует между деятельностью организации-пользователя и обслуживающей организации, 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 инициирует 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 инициировать 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

© IFAC

действуют, например, когда обслуживающая организация находится в другой юрисдикции. В таких случаях аудитору 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;
- выборочный пересчет 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.

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;

[7] МСА 315 (пересмотренный), пункт 30.

© IFAC

- 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) 3402[8] или в соответствии со стандартами, установленными соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов (в которых эти отчеты могут называться иначе, например отчеты типа A или отчеты типа B).

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 600[9], поскольку этот стандарт связан с 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

---

[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 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.

© IFAC

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, обслуживающую 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 значимости 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 обслуживающую 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, 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.

© IFAC

Принятие мер в ответ на оцененные риски 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, аудитору 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 обе 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, подкрепляющее 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.

© IFAC

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 330[10] 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 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

[10] МСА 330, пункт 8.

© IFAC

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.

© IFAC

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

A39. Аудитор организации-пользователя должен своевременно сообщать в письменной форме о значительных недостатках, выявленных в ходе аудита, как руководству, так и лицам, отвечающим за корпоративное управление.[11] 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

---

[11] МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*, пункты 9–10.

© IFAC

руководства.[12] 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 обстоятельствах аудитору 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:

[12] МСА 265, пункт 10.

© IFAC

- 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)

A43. 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 аудитору организации-пользователя может понадобиться предварительно получить согласие аудитора обслуживающей организации на такую ссылку.

A44. 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, который включает обоснование мнения аудитора организации-пользователя о 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 аудитору организации-пользователя может понадобиться предварительно получить согласие аудитора обслуживающей организации на такую ссылку.

© IFAC

Приложение № 15
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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[1] аудиторское заключение должно учитывать оценку аудитором воздействия неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность в соответствии с настоящим стандартом. МСА 320[2] 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:

   (a) воздействие выявленных искажений на проводимый аудит;

   (b) воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) 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 А1).

   Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях положение 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

---

[1] МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункты 10–11.

[2] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*.

© IFAC

представлена достоверно во всех существенных отношениях 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–А6).

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 А7);

   (b) совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320 (см. пункт А8).

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 А9).

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 актом[3]. Аудитор должен попросить руководство организации исправить эти искажения (см. пункты А10–А12).

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 А13).

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 А14–А15).

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 А16–А22, А24–А25);

    (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 А23).

---

[3] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 7.

© IFAC

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 актом.[4] Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты А26–А28).

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 А29).

Документация

15. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию[5] (см. пункт А30):

    (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).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение искажения (см. пункт 4(a))

А1. Искажения могут возникнуть в результате:

    (a) неточности при сборе или обработке данных, на основе которых готовится финансовая отчетность;

    (b) пропуска суммы или раскрытия информации, включая неадекватное или неполное раскрытие информации и такое ее раскрытие, которое требуется согласно целям раскрытия информации, определенным концепций подготовки финансовой отчетности, являющейся применимой;[6]

    (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.

    (e) несоответствующая классификация, группировка или разгруппировка информации;

---

[4] См. сноску 3.

[5] МСА 230 *«Аудиторская документация»*, пункты 8–11 и А6.

[6] Например, Международный стандарт финансовой отчетности 7 (IFRS) *«Финансовые инструменты: раскрытие информации»*, пункт 42H, устанавливает: «Организация должна раскрыть дополнительную информацию, которую она считает необходимой для достижения целей раскрытия информации, указанных в пункте…».

© IFAC

(f) для финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, отсутствие раскрытия информации, необходимой в финансовой отчетности для достижения достоверного представления о раскрытии информации, требуемого согласно концепции[7].

Примеры искажений вследствие недобросовестных действий приводятся в МСА 240[8].

Накопление выявленных искажений (см. пункт 5)

«Явно незначительные»

А2. Пункт 5 настоящего МСА требует, чтобы аудитор накапливал искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины или совершенно отличаются по характеру от тех, которые рассматриваются как существенные и будут являться такими искажениями, которые 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 возникновения они оценены. При наличии какой-либо неопределенности относительно того, является ли одна или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

Искажения в отдельной отчетности

А3. Аудитор может установить величину, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что аудитор полагает, что накопление таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность. Однако искажения в суммах, которые превышают определенную сумму, накапливаются, как требуется согласно пункту 5 настоящего стандарта. Кроме того, искажения сумм могут не быть явно незначительными, если они оценены с учетом их характера или обстоятельств, а если нет, они накапливаются согласно требований пункта 5 настоящего стандарта.

Искажения в раскрытии информации

А4. Искажения в раскрытии информации, которые могут быть явно незначительными как в отдельности, так и в совокупности, в случае оценки их по критериям размера, характера и обстоятельств возникновения. Искажения в раскрытии информации, которые не являются явно незначительными, могут быть накоплены для того, чтобы помочь аудитору оценить влияние таких искажений на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности в целом. В пункте А17 настоящего стандарта приведены примеры, когда искажения раскрытия информации качественного характера могут быть существенными.

Накопление искажений

А5. Искажения различного характера или возникшие по различным обстоятельствам, накопленные так, как описано в пунктах А3–А4, не могут быть суммированы так, как это допускается в случае искажения сумм. Тем не менее от аудитора требуется согласно пункту 11 настоящего стандарта оценить эти искажения индивидуально и в совокупности (например, вместе с другими искажениями) для определения того, являются ли они существенными.

А6. 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, включая такие, которые касаются признания, оценки, представления и раскрытия в

---

[7] Например, МСФО может потребовать от организации обеспечить дополнительное раскрытие информации в дополнение к требованиям отдельных стандартов, которое необходимо пользователям для понимания влияния отдельных операций, других событий и условий на финансовое положение и результаты деятельности организации (Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*», пункт 17)).

[8] МСА 240 «*Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности*», пункты А1–А6.

© IFAC

финансовой отчетности или выбора и применения учетной политики, которую аудитор считает необоснованной или 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 530[9].

Анализ выявленных искажений в ходе проведения аудита (см. пункты 6–7)

A7. 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.

A8. 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 искажениями, накопленными в ходе аудита, могут превысить существенность. Необнаруженные искажения могут существовать вследствие риска выборки и риска, не связанного с выборкой.[10]

A9. 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 раскрытии 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)

A10. Своевременное информирование руководства соответствующего уровня об искажениях имеет большое значение, так как это позволяет руководству организации оценить, являются ли рассматриваемые виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации искаженными, 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.

A11. Закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством или иными лицами внутри организации по вопросу некоторых искажений. Например, в соответствии с законом или нормативным актом может быть запрещено сообщать информацию или осуществлять какое-либо другое действие, которое могло бы негативно повлиять на расследование, проводимое соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого противоправного действия. В некоторых обстоятельствах потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и его обязательствами сообщать информацию могут оказаться довольно сложными. В таких случаях аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

A12. 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.

A13. МСА 700 (пересмотренный) требует от аудитора оценить, подготовлена ли и представлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях 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 руководства[11], и может зависеть от понимания аудитором причин отказа руководства от внесения исправлений.

---

[9] МСА 530 *«Аудиторская выборка»*, пункты 14–15.

[10] МСА 530, пункт 5, (c)–(d).

[11] МСА 700 (пересмотренный), пункт 12.

© IFAC

Оценка воздействия неисправленных искажений (см. пункты 10–11)

A14. 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.

A15. 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) [12]. 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 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.

A16. 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.

A17. Кроме того, рассматривается оценка влияния каждого отдельного искажения раскрываемой информации качественного характера на соответствующее раскрытие информации, а также оценка общего влияния на финансовую отчетность в целом. Определение того, является ли искажение раскрытия информации качественного характера существенным в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретных обстоятельств организации, является вопросом, который требует применения профессионального суждения. Примеры, когда такие искажения могут быть существенными, включают:

- неточное или неполное описание информации о целях, политике и процессах управления капиталом организаций, осуществляющих страховую или банковскую деятельность;
- пропуск информации о событиях или обстоятельствах, которые могли привести к убыткам от обесценения (например, значительное долгосрочное снижение спроса на металл или товар) в организациях, осуществляющих добычу полезных ископаемых;
- некорректное описание учетной политики, относящейся к существенным статьям отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета об изменении в капитале, отчета о движении денежных средств;
- неадекватное описание чувствительности к обменным курсам в организации, осуществляющей международную торговую деятельность.

A18. При решении вопроса о том, являются ли неисправленные искажения существенными по своему характеру, как рассматривается в пункте 11 настоящего стандарта, аудитор определяет неисправленные искажения по суммам и раскрытию информации. Такие искажения могут быть сочтены существенными или в отдельности, или в совокупности с другими искажениями. Например, в зависимости от искажений, выявленных в раскрытии информации, аудитор может счесть:

(a) выявленные ошибки систематическими или всеобъемлющими;

(b) ряд выявленных искажений, относящихся к одному вопросу, рассматриваемых в совокупности, способным повлиять на понимание этого вопроса пользователями.

Соображения в отношении накопления искажений также помогают при оценке финансовой отчетности в соответствии с пунктом 13 (d) МСА 700 (пересмотренного) , который требует от аудитора оценить, не является ли представление финансовой отчетности в целом неверным

[12] МСА 320, пункт 12.

© IFAC

вследствие включения информации, которая несущественна или затрудняет надлежащее понимание раскрытых вопросов.

A19. 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 искажений[13].

A20. 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.

A21. 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;
- 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

[13] 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.

© IFAC

включена в «Обсуждение и анализ руководством организации» или «Операционный и финансовый обзор»), и которая, как этого можно было бы обоснованно ожидать, может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСА 720 (пересмотренный)[14] регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации.

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.

А22. МСА 240[15] 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. В зависимости от обстоятельств искажения в раскрытии информации, которые могут свидетельствовать о недобросовестных действиях, например, могут возникать:

- в связи с раскрытием информации, вводящей в заблуждение, которое возникает вследствие предвзятости суждений руководства;
- обширным дублирующим или малоинформативным раскрытием информации, которое приводит к затруднению правильного понимания вопросов в финансовой отчетности.

При рассмотрении влияния искажений на виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации аудитор применяет профессиональный скептицизм в соответствии с МСА 200[16].

А23. 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

А24. 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.

А25. 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)

А26. 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 управление[17].

А27. 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.

---

[14] МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*.

[15] МСА 240, пункт 35.

[16] МСА 200, пункт 15.

[17] МСА 260 (пересмотренный), пункт 13.

© IFAC

A28. МСА 260 (пересмотренный)[18] требует от аудитора обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, запрашиваемые аудитором письменные заявления (см. пункт 14). 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)

A29. 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)

A30. 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).

[18] МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(c)(ii).

© IFAC

Приложение № 16
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 570[2]), конкретные процедуры получения аудиторских доказательств (например, МСА 520[3]), а также оценка того, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства (МСА 200[4] и МСА 330[5]).

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

5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) 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

---

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

2 МСА 570 (пересмотренный) *«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»*.

© IFAC

бухгалтерских регистрах, а также данные разработочных и сводных таблиц, подтверждающих распределение затрат, расчеты, сверки и раскрытие информации;

(b) надлежащий характер аудиторских доказательств – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение;

(c) 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 полученную из других источников 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;

(e) 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):

   (a) оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта (см. пункты А37–А43);

   (b) получить понимание работы этого эксперта (см. пункты А44–А47);

   (c) 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:

   (a) собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации (см. пункты А49–А50);

   (b) 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:

   (a) аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или

© IFAC

(b) 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 6)

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 аудита[6]) 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 выработке аудиторского мнения по большей части состоит 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 предоставлять 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 200[7], 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 мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

---

[6] МСА 315 (пересмотренный), пункт 9.

[7] МСА 200, пункт 5.

© IFAC

A6. МСА 330[8] требует от аудитора сделать вывод о том, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства. 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

A7. 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.

A8. 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.

A9. 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

A10. 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:

(a) процедур оценки рисков;

(b) 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.

A11. Аудиторские процедуры, описанные ниже в пунктах A14–A25, 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[9], собранные в ходе предшествующих аудиторских заданий аудиторские доказательства могут в некоторых обстоятельствах представлять собой надлежащие аудиторские доказательства, если аудитор выполнил аудиторские процедуры для подтверждения, что эти доказательства остаются актуальными.

A12. 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 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

[8] МСА 330, пункт 26.

[9] МСА 330, пункт A35.

© IFAC

сканирования, если организация использует средства обработки изображений для упрощения хранения и поиска информации.

А13. 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

А14. 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.

А15. 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.

А16. Инспектирование материальных активов может представить надежные аудиторские доказательства в отношении их наличия, но не обязательно в отношении соответствующих прав и обязанностей организации или оценки этих активов. Инспектирование отдельных единиц активов может сопровождать наблюдения за проведением их инвентаризации.

Наблюдение

А17. 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 МСА 501[10].

Внешнее подтверждение

А18. 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 МСА 505[11].

Пересчет

А19. Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

---

[10] МСА 501 *«Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»*.

[11] МСА 505 *«Внешние подтверждения»*.

© IFAC

Повторное проведение

А20. Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

Аналитические процедуры

А21. 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

А22. 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.

А23. 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.

А24. 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.

А25. 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 580[12].

Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

Уместность и надежность (см. пункт 7)

А26. 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

А27. 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

[12] МСА 580 *«Письменные заявления»*.

© IFAC

тестировании 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 несовпадениях 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,

© IFAC

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 520[13].

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 240[14].

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 используются 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.

---

[13] МСА 520, пункт 5(a).

[14] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункт 13.

© IFAC

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 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.

А38. 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.

А39. 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.

А40. 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.

А41. 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).

А42. Несмотря на то, что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства, риск шантажа, например, может быть менее значительным для эксперта,

© IFAC

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 аудитора[15].

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:

---

[15] МСА 620 «*Использование работы эксперта аудитора*», пункт 7.

© IFAC

- 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.

Информация, предоставленная организацией и используемая для целей аудитора (см. пункты 9(a)–(b))

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

© IFAC

(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 конкретных объектов на основании суждения, выбор тех или иных конкретных объектов подвержены риску, не связанному с выборкой. Отбираемыми конкретные объекты 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 530[16].

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[17] содержится отдельное требование к документации для случаев, когда аудитор выявил информацию, которая не соответствует итоговому выводу аудитора по значимому вопросу.

---

16 МСА 530 «*Аудиторская выборка*».

17 МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункт 11.

© IFAC

Приложение № 17
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 330[1], МСА 500[2] 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);
      (iv) выполнить контрольные пересчеты (см. пункты А7–А8);

[1] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

[2] МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*.

© IFAC

(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[3] (см. пункты А12–А14).

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 том случае, когда:

(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;

---

[3] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

(b) аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур,

он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).

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 А26):

(a) получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам (см. пункт А27):

(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))

А1. 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.

А2. 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.

А3. Значимые аспекты планирования присутствия при проведении инвентаризации запасов или разработки и проведения аудиторских процедур в соответствии с пунктами 4–8 настоящего стандарта, включают, например, следующие:

- риски существенного искажения, связанные с запасами;
- характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;

© IFAC

- 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 600[4] 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 620[5] рассматривается использование эксперта аудитора для оказания помощи аудитору в сборе достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка указаний руководства и процедур (см. пункт 4(a)(i))

А4. 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;
- 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))

А5. 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))

А6. 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))

А7. 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.

А8. В дополнение к документированию контрольных пересчетов аудитора получение копий заполненных инвентаризационных ведомостей помогает аудитору в проведении последующих аудиторских процедур с целью установления того, точно ли отражены в итоговых данных о

---

[4] МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)»*.

[5] МСА 620 *«Использование работы эксперта аудитора»*.

© IFAC

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[6] устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату.

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)

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 200[7], 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[8] требует от аудитора модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита.

Запасы на ответственном хранении и под контролем третьего лица

Подтверждение (см. пункт 8(a))

---

[6] МСА 330, пункты 22–23.

[7] МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*», пункт 50.

[8] МСА 705 (пересмотренный), пункт 13.

© IFAC

A15. МСА 505[9] 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 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 540[10] 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(c))

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

---

[9] МСА 505 *«Внешние подтверждения»*.

[10] МСА 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»*.

© IFAC

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 значительный 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 700[11] 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 заключения могут быть собраны путем запросов у руководства, включая внутреннего юриста организации, ответственного за решение соответствующих вопросов. В некоторых случаях аудитору 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;

[11] МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*», пункт 49.

© IFAC

- распределение активов и расходов между сегментами;
- последовательность данных отчетности и достаточность раскрытия информации в отношении несоответствий.

© IFAC

Приложение № 18
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 330[1] и МСА 500[2]. Настоящий стандарт не распространяется на запросы, касающиеся претензий и судебных разбирательств, которые рассматриваются в МСА 501[3].

Процедуры внешнего подтверждения для целей получения аудиторских доказательств

2. В МСА 500[4] указано, что на степень надежности аудиторских доказательств оказывают влияние источник получения и характер доказательств, а также обстоятельства их получения. В этот стандарт также включены следующие обобщения, применимые к аудиторским доказательствам[5]:

   - 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[6] обсуждается ответственность аудитора за разработку и реализацию общих мер в ответ 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

---

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.

6 МСА 330, пункты 5–6.

© IFAC

уровне предпосылок. Кроме того, МСА 330[7] 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 подтверждения.

- Согласно МСА 330[8], чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить. 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[9] 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 ошибок.
- МСА 240[10] 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 предпосылок.
- В МСА 500[11] 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 руководства.

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:

   (a) внешнее подтверждение – аудиторское доказательство, полученное аудитором непосредственно от третьего лица (подтверждающей стороны) в письменной форме на бумажном, электронном или ином носителе;

   (b) 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;

   (c) запрос о негативном подтверждении– запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору только если не согласна с информацией, изложенной в запросе;

   (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;

---

7 МСА 330, пункты 18–19.

8 МСА 330, пункт 7(b).

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.

© IFAC

(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 260 (пересмотренным)[12]. Аудитор также обязан определить последствия, которые такой отказ будет иметь для аудита и аудиторского мнения, выражаемого в порядке, предусмотренном МСА 705(пересмотренным)[13].

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 (пересмотренный) «*Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление*», пункт 16.

[13] МСА 705 (пересмотренный) «*Модифицированное мнение в аудиторском заключении*».

© IFAC

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):

    (a) аудитор оценил риск существенного искажения как низкий и получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, относящихся к предпосылкам;

    (b) 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;

    (c) ожидается, что доля расхождений будет крайне незначительной;

    (d) 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(a))

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 либо совершенных между организацией и другими сторонами, или для подтверждения отсутствия отдельных условий, таких как «дополнительное соглашение».

Выбор надлежащей подтверждающей стороны (см. пункт 7(b))

А2. Ответы на запросы о подтверждении информации обеспечивают более уместные и надежные аудиторские доказательства, если направляются той подтверждающей стороне, которая, по

© IFAC

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 срока 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

© IFAC

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 240[15].

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[16] указано, что даже если аудиторские доказательства были получены из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, влияющие на их надежность. 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[17] требует от аудитора определить, следует ли изменить или дополнить процедуры, с тем чтобы устранить сомнения в достоверности информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства. Для проверки источника информации и содержания

---

[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.

[17] МСА 500, пункт 11.

© IFAC

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.

Недостоверные 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 240[19].

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 240[21].

Если ответ на запрос о позитивном подтверждении требуется для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 13)

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:

---

[18] МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

[19] МСА 240, пункт 24.

[20] МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

[21] МСА 240, пункт 24.

© IFAC

- 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[22], обязан оценить, указывает ли такое искажение на факт совершения недобросовестных действий. 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 получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, или же требуется получить дополнительные аудиторские доказательства, как это предусмотрено МСА 330[23].

---

[22] МСА 240, пункт 35.

[23] МСА 330, пункты 26–27.

© IFAC

Приложение № 19
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 510
«АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА»

МСА 510 *«Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»* 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 остатков на начало периода при проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые. Помимо сумм, указанных в финансовой отчетности, остатки на начало периода включают в себя ряд позиций, существовавших на начало периода и подлежащих раскрытию, таких как, например, условные и договорные обязательства. Если финансовая отчетность содержит сравнительную финансовую информацию, то также применяются требования и указания, предусмотренные МСА 710[1]. Дополнительные требования и указания относительно действий, которые должен предпринять аудитор до начала аудиторских заданий, выполняемых впервые, содержатся в МСА 300[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.

Цель

3. При проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые, целью аудитора в части анализа остатков на начало периода является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств:

   (a) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период;

   (b) того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, или изменения, внесенные в них, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) аудиторское задание, выполняемое впервые — задание, которое предусматривает, что

      (i) либо аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился;

      (ii) либо проводился предшествующим аудитором;

---

[1] МСА 710 *«Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*.

[2] МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*.

© IFAC

(b) остатки на начало периода — остатки на счетах на начало периода. Остатки на начало периода формируются на основе остатков на конец предшествующего периода и отражают влияние операций и событий предшествующих периодов, а также учетной политики, которая применялась в предшествующем периоде. Остатки на начало периода также включают в себя информацию, существовавшую на начало периода и подлежащую раскрытию, такую, например, как условные и фактические обязательства;

(c) предшествующий аудитор — аудитор другой аудиторской организации, который проводил аудит финансовой отчетности организации за предыдущий период и был заменен действующим аудитором.

Требования

Аудиторские процедуры

Остатки на начало периода

5. Аудитор должен ознакомиться с самой последней финансовой отчетностью организации, если такая имеется, а также с заключением предшествующего аудитора по ней, если оно есть, для изучения информации, касающейся остатков на начало периода, включая раскрытие информации.

6. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, путем (см. пункты А1–А2):

(a) установления, были ли остатки на конец предыдущего периода корректно перенесены на текущий период или, при необходимости, пересчитаны;

(b) оценки того, отражают ли остатки на начало периода соответствующие принципы учетной политики,

(c) выполнения одной или нескольких из нижеприведенных процедур (см. пункты А3–А7):

(i) анализа рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода, в случае, если аудит финансовой отчетности за предыдущий год проводился;

(ii) оценки, дают ли аудиторские процедуры, которые выполнены в текущем периоде, доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода;

(iii) проведения конкретных аудиторских процедур, направленных на получение доказательств по остаткам на начало периода.

7. Если аудитор получил аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен будет провести дополнительные и надлежащие в конкретных обстоятельствах аудиторские процедуры для определения влияния искажений на финансовую отчетность за текущий период. Если аудитор заключит, что финансовая отчетность за текущий период содержит такие искажения, он должен будет довести эту информацию до сведения руководства организации соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с МСА 450.[3]

Последовательное применение принципов учетной политики

8. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, и изменения, внесенные в учетную политику, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Соответствующая информация в аудиторском заключении предшествующего аудитора

9. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и подготовленное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить

[3] МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункты 8 и 12.

© IFAC

влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период, согласно МСА 315 (пересмотренного)[4].

Аудиторские выводы и заключение

Остатки на начало периода

10. Если аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков на начало периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705[5] (см. пункт А8).

11. Если аудитор приходит к выводу, что остатки на начало периода содержат искажение, существенным образом влияющее на финансовую отчетность за текущий период, и влияние такого искажения надлежащим образом не учтено, не представлено или не раскрыто, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705.

Последовательное применение принципов учетной политики

12. Если аудитор приходит к выводу, что:

    (a) принципы учетной политики текущего периода не применяются последовательно в отношении остатков на начало периода в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или

    (b) изменения в принципах учетной политики надлежащим образом не учтены, не представлены или не раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности,

    аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705).

Модифицированное мнение в аудиторском заключении предшествующего аудитора

13. Если мнение предшествующего аудитора относительно финансовой отчетности за предыдущий период содержало модификации, которые сохраняют свою актуальность и существенность для финансовой отчетности за текущий период, аудитор также должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период в соответствии с МСА 705 и МСА 710 (см. пункт А9).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудиторские процедуры

Особенности организаций государственного сектора (см. пункт 6)

А1. При проведении аудита организаций государственного сектора могут существовать законодательные или нормативные ограничения в отношении информации, которую действующий аудитор может получить у предшествующего аудитора. Например, если организация государственного сектора, аудит которой ранее проводился аудитором, назначенным в законодательном порядке (например, Генеральным аудитором или иным лицом с надлежащей квалификацией, назначенным от имени Генерального аудитора), была приватизирована, доступ к рабочей документации или другой информации, которую назначенный в законодательном порядке аудитор может предоставить новому аудитору из частного сектора, может быть ограничен в соответствии с законами или нормативными актами о конфиденциальности данных и тайне. В тех случаях, когда на передачу информации наложены ограничения, аудитору, вероятно, необходимо будет получить аудиторские

---

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

[5] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

доказательства другими способами, и, если получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства невозможно, следует рассмотреть вопрос о влиянии данного обстоятельства на аудиторское мнение.

А2. Если назначенный в законодательном порядке аудитор привлекает для проведения аудита организации государственного сектора частную аудиторскую организацию, при этом не ту организацию, которая проводила аудит финансовой отчетности организации государственного сектора за предыдущий период, это, как правило, не считается сменой аудиторов с точки зрения аудитора, назначенного в законодательном порядке. Однако в зависимости от характера соглашения о привлечении такой аудиторской организации такое аудиторское задание может для частной аудиторской организации, выполняющей обязанности аудитора, рассматриваться как аудиторское задание, выполняемое впервые, а это значит, что к такому заданию будет применяться настоящий стандарт.

Остатки на начало периода (см. пункт 6(с))

А3. Характер и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остатков на начало периода, зависят от:

- учетной политики организации;
- характера остатков по счетам, видов операций, раскрываемой информации и рисков существенного искажения в финансовой отчетности за текущий период;
- значительности остатков на начало периода по отношению к финансовой отчетности за текущий период в целом;
- того, проводился ли аудит финансовой отчетности за предыдущий период, и если да, то было ли мнение предшествующего аудитора модифицированным.

А4. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода путем изучения рабочей документации предшествующего аудитора. То, насколько в результате изучения такой документации аудитору удастся собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства, будет зависеть от профессиональной компетентности и независимости предшествующего аудитора.

А5. Информационное взаимодействие между действующим и предыдущим аудиторами регулируется соответствующими этическими и профессиональными требованиями.

А6. Для оборотных активов и краткосрочных обязательств аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода могут быть частично получены в рамках аудиторских процедур, проводимых за текущий период. Например, получение (оплата) остатков дебиторской (кредиторской) задолженности в текущем периоде дает определенные аудиторские доказательства ее существования, соответствующих прав и обязательств, полноты и стоимости задолженности на начало периода. В случае запасов, однако, проводимые в текущем периоде аудиторские процедуры проверки конечных остатков дают незначительные аудиторские доказательства относительно запасов, имевшихся в наличии на начало периода. Следовательно, могут понадобиться дополнительные аудиторские процедуры. В частности, достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут быть получены за счет одной или нескольких из нижеприведенных процедур:

- наблюдение за текущей инвентаризацией запасов и сверка ее результатов с количеством запасов на начало периода;
- проведение аудиторских процедур по оценке стоимости остатков запасов на начало периода;
- проведение аудиторских процедур в отношении валовой прибыли и своевременности ее признания.

А7. При изучении бухгалтерских записей и прочей информации, относящейся к остаткам на начало периода, могут быть получены некоторые аудиторское доказательства в отношении внеоборотных активов и долгосрочных обязательств, включая основные средства, инвестиции и долгосрочную задолженность. В некоторых случаях аудитор может получить аудиторские доказательства по остаткам на начало периода путем получения подтверждения третьих лиц,

© IFAC

например, если речь идет о долгосрочной задолженности и инвестициях. В других случаях аудитору может понадобиться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудиторские выводы и заключение

Остатки на начало периода (см. пункт 10)

А8. В МСА 705 (пересмотренном) содержатся требования и указания относительно случаев, когда аудитором может быть выражено модифицированное аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности, видов аудиторского мнения, которое надлежит выразить в конкретных обстоятельствах, а также содержания аудиторского заключения в том случае, если аудиторское мнение является модифицированным. Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода может привести к выражению модифицированного аудиторского мнения следующих видов:

(a) мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения в зависимости от обстоятельств,

(b) если это не запрещено законодательством или нормативными актами, мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения (в зависимости от обстоятельств) в отношении результатов операционной деятельности и денежных потоков (если применимо) и немодифицированное мнение в отношении финансового положения.

Примеры аудиторских заключений приведены в Приложении.

Модифицированное мнение, выраженное в аудиторском заключении предшествующего аудитора (см. пункт 13)

А9. В некоторых случаях мнение предшествующего аудитора, которое было модифицированным, может быть неприменимо и несущественно для мнения о финансовой отчетности за текущий период. Это возможно, например, тогда, когда в предыдущем периоде имелось ограничение объема аудита, однако в текущем периоде обстоятельство, послужившее основанием для такого ограничения, было устранено.

© IFAC

Приложение

(см. пункт А8)

Примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение

Примечание. В данных примерах аудиторских заключений раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700 (пересмотренным), а раздел «Основание для выражения мнения» располагается сразу после раздела «Мнение». Кроме того, первое и последнее предложения, которые были включены в расширенный раздел обязанностей аудитора, сейчас составляют часть нового раздела «Основание для выражения мнения». Пример мнения с оговоркой, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы

Пример 1.

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600[1] не применяется).**
- **Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210[2].**
- **У аудитора не было возможности наблюдать за инвентаризацией запасов на начало текущего периода, и он не мог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода.**
- **Возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода считаются существенными, но не всеобъемлющими для финансовых результатов и денежных потоков организации[3].**
- **Финансовое положение организации на конец года представлено в финансовой отчетности достоверно.**
- **В конкретной юрисдикции законами и нормативными актами запрещено выражать одновременно мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков и немодифицированное мнение в отношении финансового положения.**
- **К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)[4].**
- **От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701[5], и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в**

---

1 МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)»*.

2 МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*.

3 Если возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, по его профессиональному суждению, считаются существенными и всеобъемлющими для финансовых результатов и денежных потоков организации, аудитор должен отказаться от выражения мнения о финансовых результатах и денежных потоках.

4 МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*.

5 МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

© IFAC

ней существенных искажений.

- **Сопоставимые показатели представлены, причем аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором. Законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, и аудитор решает сослаться на указанное заключение.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации АВС [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности[6]

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации АВС (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Мы были назначены аудиторами Организации 30 июня 20X1 года и не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов по состоянию на начало года. Мы также не могли получить необходимые подтверждения в отношении количества запасов, имевшихся по состоянию на 31 декабря 20X0 года, с помощью альтернативных аудиторских процедур. Поскольку запасы на начало периода учитываются при расчете финансовых результатов и денежных потоков, у нас не было возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении прибыли за год, отраженной в отчете о совокупном доходе, и чистых денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам раскрывается далее в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении указанной финансовой отчетности в аудиторском заключении от 31 марта 20X1 года.

---

[6] Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

© IFAC

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность[7]

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)*[8]*– см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

---

7 В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

8 МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*.

© IFAC

Пример 2

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).**
- **Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.**
- **У аудитора не было возможности наблюдать за инвентаризацией запасов на начало текущего периода, и он не мог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода.**
- **Возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода считаются существенными, но не всеобъемлющими для финансовых результатов и денежных потоков организации[9].**
- **Финансовое положение организации на конец года представлено в финансовой отчетности достоверно.**
- **С учетом обстоятельств считается уместным выразить мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков и немодифицированное мнение в отношении финансового положения организации.**
- **К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).**
- **От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.**
- **Сопоставимые показатели представлены, причем аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором. Законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, и аудитор решает сослаться на указанное заключение.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности[10]

---

9 Если возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, по его профессиональному суждению, считаются существенными и всеобъемлющими для финансовых результатов и денежных потоков организации, аудитор должен отказаться от выражения мнения по финансовым результатам и денежным потокам.

10 Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

© IFAC

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации АВС (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков

По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельства, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемые отчеты о совокупном доходе и движении денежных средств отражают достоверно во всех существенных отношениях (или дают правдивое и достоверное представление) финансовые результаты (или о финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств Организации АВС за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности).

Мнение в отношении финансового положения

По нашему мнению, отчет о финансовом положении отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление о) финансовое положение (или финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков

Мы были назначены аудиторами Организации 30 июня 20X1 года и не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов по состоянию на начало года. Мы также не могли получить необходимые подтверждения в отношении количества запасов, имевшихся по состоянию на 31 декабря 20X0 года, с помощью альтернативных аудиторских процедур. Поскольку запасы на начало периода учитываются при расчете финансовых результатов и денежных потоков, у нас не было возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении прибыли за год, отраженной в отчете о совокупном доходе, и чистых денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения немодифицированного мнения в отношении финансового положения и мнения с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков.

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении указанной финансовой отчетности в аудиторском заключении от 31 марта 20X1 года.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность[11]

[11] Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

© IFAC

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

© IFAC

Приложение № 20
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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[2] 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.

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.

© IFAC

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 330[3] 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 детальных 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.

© IFAC

- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, соотношение расходов по оплате труда 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 прогнозирования 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 в отношении той же предпосылки, что и детальные тесты.

© IFAC

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 подлежать капитализации, возможно отсутствие зависимости между расходами на приобретение запасов и основных средств, с одной стороны, и суммой активов, отраженной в финансовой отчетности, с другой стороны. Кроме того, 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 информации. Например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации[4];

(b) 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;

(c) характер и уместность информации. Например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты организации 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[5] устанавливает требования и содержит указания по определению аудиторских процедур, проводимых в отношении информации, используемой для аналитических процедур проверки по существу.

---

[4] МСА 500 «*Аудиторские доказательства*», пункт A31.

[5] МСА 500, пункт 10.

© IFAC

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[6] устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату.

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 нерегулярными 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 существенности[7] 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[8], чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить. Следовательно, по мере увеличения оцененного риска уменьшается приемлемое расхождение без проведения дополнительного исследования, что позволяет обеспечить требуемый уровень убедительности доказательств[9].

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.

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 процедуры[10].

---

6 МСА 330, пункты 22–23.

7 МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*, пункт 14.

8 МСА 330, пункт 7(b).

9 МСА 330, пункт A19.

10 МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

© IFAC

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.

© IFAC

Приложение № 21
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 500[1], 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 ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов:

[1] МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*.

© IFAC

(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 отобранным 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).

© IFAC

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:

    (a) каковы результаты выборки (см. пункты А21–А22);

    (b) 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 взноса 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 320[2], к конкретной процедуре формирования выборки. Допустимое искажение может 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)

---

[2] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*, пункт 9.

© IFAC

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 заложенности, 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.

© IFAC

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 330[3] 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

[3] МСА 330 «*Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски*», пункт 17.

© IFAC

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.

А22. При проведении детального тестирования экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией (при наличии такого), представляет собой наилучшую аудиторскую оценку искажения в генеральной совокупности. Если экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией (при наличии такого), 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.

А23. 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 дальнейших 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.

© IFAC

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.

© IFAC

Приложение 2

(см. пункт А11)

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 превышает	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.

© IFAC

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
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.

© IFAC

Приложение 3

(см. пункт А11)

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 приемлемого 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 аудитор ожидает	Увеличение	Чем выше сумма искажения, которую аудитор ожидает обнаружить в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки, чтобы обоснованно

© IFAC

ФАКТОР	ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	
обнаружить в генеральной совокупности		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.
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.)

© IFAC

Приложение 4

(см. пункт А13)

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 аудитору 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 произвольный 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.

© IFAC

Приложение № 22
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540
«АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»* 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. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора по аудиту оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности. В частности, в нем более подробно разъясняется порядок применения МСА 315 (пересмотренного)[1] и МСА 330[2], а также других применимых к аудиту оценочных значений МСА. В нем также содержатся требования и указания по выявлению искажений отдельных оценочных значений и признаков возможной предвзятости руководства.

Характер оценочных значений

2. Некоторые статьи финансовой отчетности не поддаются точной оценке, возможна лишь их приблизительная оценка. Для целей настоящего стандарта такие статьи финансовой отчетности далее по тексту именуются «оценочные значения». Характер и надежность информации, которую руководство может использовать для обоснования оценочного значения, существенно разнятся, что влияет на степень неопределенности, связанной с оценочными значениями. Степень неопределенности оценки, в свою очередь, влияет на риски существенного искажения оценочных значений, в том числе на их чувствительность к неумышленной или умышленной предвзятости руководства (см. пункты А1–А11).

3. Цели расчета оценочных значений могут варьироваться в зависимости от особенностей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретной статьи финансовой отчетности. Одни оценочные значения рассчитываются с целью спрогнозировать результат (исход) одной или нескольких операций, событий или условий, в связи с которыми возникает необходимость в расчете оценочного значения. Цель расчета других оценочных значений, включая множество оценок справедливой стоимости, иная, а именно определение стоимости текущей операции или статьи финансовой отчетности с учетом условий, существовавших на дату оценки, таких как расчетная рыночная стоимость конкретного вида активов или обязательств. Например, применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предусматривать оценку справедливой стоимости исходя из условной гипотетической текущей операции, которая совершается на рыночных условиях между осведомленными заинтересованными сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин), а не из расчетов по операции на определенную прошлую или будущую дату[3].

---

[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] В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут быть приняты разные определения справедливой стоимости.

© IFAC

4. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана первоначально или раскрыта в финансовой отчетности, не обязательно представляет собой искажение финансовой отчетности. В особенности это относится к оценкам справедливой стоимости, поскольку на любой наблюдаемый результат неизбежно оказывают влияние события или условия, возникающие после отчетной даты, на которую рассчитывается оценка для целей составления финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

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

Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

   (a) оценочные значения, в том числе оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности, обоснованы;

   (b) соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны

   в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) оценочное значение – приближенное значение денежной величины в отсутствие точных способов ее расчета. Данный термин используется для обозначения величины, оцениваемой по справедливой стоимости при неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, требующих оценки. В случаях, когда настоящий стандарт касается только оценочных значений, подразумевающих оценку по справедливой стоимости, используется термин «оценки справедливой стоимости»;

   (b) аудиторская точечная оценка или диапазон оценок – величина или диапазон величин следовательно, которые рассчитаны на основе аудиторских доказательств для использования в ходе анализа точечной оценки руководства;

   (c) неопределенность оценки – влияние на оценочное значение и связанную с ним раскрываемую информацию недостаточной точности расчета;

   (d) предвзятость руководства – отсутствие у руководства беспристрастности (недостаточная беспристрастность руководства) в процессе подготовки информации;

   (e) точечная оценка руководства – величина, выбранная руководством для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве оценочного значения;

   (f) фактический результат оценочного значения – фактическая денежная величина, рассчитанная по результатам базовых сделок, событий или условий, которые рассматривались при расчете оценочного значения.

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

8. При выполнении предусмотренных МСА 315 (пересмотренным)[4] процедур оценки рисков и сопутствующих им действий с целью сформировать представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе о системе внутреннего контроля организации, аудитор обязан проанализировать следующее с целью получения понимания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений (см. пункт А12):

   (a) каковы требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, важные для оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации (см. пункты А13–А15);

[4] МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–6 и 11–12.

© IFAC

(b) как руководство определяет операции, события и условия, которые могут привести к необходимости признания в финансовой отчетности оценочных значений или раскрытие информации о них в финансовой отчетности. В процессе получения понимания аудитор должен запросить руководство об изменениях в обстоятельствах деятельности, которые могут обусловить необходимость в расчете новых оценочных значений или в пересмотре рассчитанных ранее (см. пункты А16–А21);

(c) как руководство рассчитывает оценочные значения, а также на каких сведениях о данных они основываются, в том числе (см. пункты А22–А23):

(i) каков метод, включая, если применимо, модель, использованный при расчете оценочного значения (см. пункты А24–А26);

(ii) каковы значимые средства контроля (см. пункты А27–А28);

(iii) привлекало ли руководство эксперта (см. пункты А29–А30);

(iv) каковы допущения, на основе которых рассчитывались оценочные значения (см. пункты А31–А36);

(v) произошло ли или должно ли было произойти изменение по сравнению с предыдущим периодом в методах, использованных для расчета оценочных значений; если да, то по какой причине (см. пункт А37);

(vi) оценивало ли руководство влияние неопределенности оценки; если да, то каким образом (см. пункт А38).

9. Аудитор обязан проанализировать фактический результат оценочных значений, отраженный в финансовой отчетности предыдущего периода, или, если применимо, их последующую переоценку для целей подготовки финансовой отчетности за текущий период. При определении характера и объема анализа аудитор учитывает характер оценочных значений и значимость информации, полученной по результатам анализа, для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, включенных в финансовую отчетность текущего периода. Вместе с тем цель анализа не состоит в том, чтобы подвергнуть сомнению суждения, подготовленные в прошлых периодах и основанные на информации, которая существовала на тот момент (см. пункты А39–А44).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

10. При выявлении и оценке рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного)[5] аудитор обязан установить степень неопределенности, связанной с оценочным значением (см. пункты А45–А46).

11. Аудитор обязан установить, приведут ли, по его профессиональному суждению, любые из оценочных значений с высокой степенью неопределенности к возникновению значительных рисков (см. пункты А47–А51).

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения

12. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, аудитор обязан установить (см. пункт А52):

(a) соблюдало ли руководство должным образом требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в части оценочных значений (см. пункты А53–А56);

(b) являются ли методы расчета оценочных значений уместными и было ли их применение последовательным, а также являются ли изменения (при наличии таких) в оценочных значениях или в методе их расчета по сравнению с предыдущим периодом обоснованными в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А57–А58).

13. Аудитор, принимая ответные меры в отношении оцененных рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 330[6], обязан с учетом характера оценочного значения выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий (см. пункты А59–А61):

---

[5] МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

[6] МСА 330, пункт 5.

© IFAC

(a) установить, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений (см. пункты А62–А67);

(b) проверить, как руководство рассчитало оценочные значения и данные, на которых они основываются. При этом аудитор обязан оценить (см. пункты А68–А70):

(i) является ли использованный метод оценки уместным в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А71–А76);

(ii) являются ли использованные руководством допущения уместными с точки зрения целей оценки, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты А77–А83);

(c) одновременно с выполнением соответствующих процедур проверки по существу протестировать операционную эффективность средств контроля за выполненным руководством расчетом оценочных значений (см. пункты А84–А86);

(d) рассчитать точечную оценку или оценку диапазона для использования в ходе анализа точечной оценки руководства. Для этого (см. пункты А87–А91):

(i) если аудитор использует допущения или методы, которые отличаются от использованных руководством, он обязан изучить и понять использованные руководством допущения или методы в той мере, в какой этого будет достаточно, чтобы подтвердить, что в аудиторской точечной оценке или аудиторской оценке диапазона отражены значимые переменные, и оценить все существенные отличия по сравнению с точечной оценкой руководства (см. пункт А92);

(ii) если аудитор придет к выводу о целесообразности использования диапазона оценок, он, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, обязан сузить диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона можно было считать обоснованными (см. пункты А93–А95).

14. Рассматривая вопросы, перечисленные в пункте 12, или принимая меры в ответ на оцененные риски существенного искажения в соответствии с пунктом 13, аудитор обязан установить, требуются ли специальные навыки или знания по одному или нескольким аспектам оценочных значений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А96–А101).

Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски

Неопределенность оценки

15. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор, помимо выполненных дополнительных процедур проверки по существу в соответствии с требованиями МСА 330[7], обязан оценить (см. пункт А102):

(a) рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты; по какой причине оно отвергло их; какие еще меры руководство принимало для снижения степени неопределенности при расчете оценочных значений (см. пункты А103–А106);

(b) являются ли обоснованными использованные руководством значительные допущения (см. пункты А107–А109);

(c) в случаях, когда это имеет значение для оценки обоснованности значительных допущений, использованных руководством, или для соблюдения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, оценить намерение руководства и его способность реализовать конкретные планы действий (см. пункт А110).

16. Если аудитор считает, что руководство принимает недостаточные меры для снижения влияния неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски, он обязан, если сочтет необходимым, рассчитать диапазон оценок с целью оценить обоснованность оценочного значения (см. пункты А111–А112).

Критерии признания и оценки

[7] МСА 330, пункт 18.

© IFAC

17. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

    (a) решение руководства признавать либо не признавать оценочные значения в финансовой отчетности (см. пункты А113–А114);

    (b) выбранная руководством основа расчета оценочных значений (см. пункт А115)

    соответствуют требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений

18. Аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, обязан определить, являются ли оценочные значения в финансовой отчетности обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или же они искажены (см. пункты А116–А119).

Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями

19. Аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытие информации в финансовой отчетности, связанное с оценочными значениями, удовлетворяет требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А120–А121).

20. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор также обязан оценить достаточность раскрытия в финансовой отчетности информации о неопределенности оценки в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А122–А123).

Признаки возможной предвзятости руководства

21. Аудитор обязан проанализировать суждения и решения, сформированные и принятые руководством при расчете оценочных значений, чтобы выявить признаки возможной предвзятости руководства. При этом сами по себе признаки возможной предвзятости руководства не являются искажениями, которые необходимо учитывать при подготовке выводов об обоснованности отдельных оценочных значений (см. пункты А124–А125).

Письменные заявления

22. Аудитор обязан получить письменные заявления от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в которых они выражали бы свое мнение об обоснованности значительных допущений, использованных при расчете оценочных значений (см. пункты А126–А127).

Документация

23. В аудиторской документации[8] аудитор обязан отразить:

    (a) основание для сделанных им выводов об обоснованности оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, и раскрытие информации о них;

    (b) признаки возможной предвзятости руководства, если такие имеются (см. пункт А128).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Характер оценочных значений (см. пункт 2)

А1. В силу неопределенности, присущей хозяйственной деятельности, некоторые статьи финансовой отчетности можно оценить лишь приблизительно. Кроме того, обусловить необходимость в оценке соответствующей статьи финансовой отчетности могут некоторые характеристики актива, обязательства или компонента собственного капитала либо основа или метод оценки, предписанные конкретной концепцией подготовки финансовой отчетности. Одни концепции подготовки финансовой отчетности предписывают вполне конкретные методы оценки и раскрытия информации в финансовой отчетности, в то время как другие отличаются куда

[8] МСА 230 «*Аудиторская документация*», пункты 8–11 и А6.

© IFAC

меньшей конкретикой. В Приложении к настоящему стандарту рассматриваются оценки справедливой стоимости и раскрытия информации, предусмотренные разными концепциями подготовки финансовой отчетности.

А2. Одним оценочным значениям свойственна относительно низкая неопределенность, с ними могут быть связаны меньшие риски существенных искажений, например:

- оценочные значения, рассчитанные организациями, хозяйственная деятельность которых не является сложной;
- оценочные значения, которые рассчитываются и обновляются часто, потому что относятся к рутинным операциям;
- оценочные значения, рассчитываемые с использованием данных из открытых источников, таких как публикуемые процентные ставки или биржевые котировки ценных бумаг. Применительно к оценке справедливой стоимости такие данные можно назвать «наблюдаемыми»;
- оценки справедливой стоимости, метод расчета которых предписан применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является простым и легко применяется к активу или обязательству, который (которое) требуется оценить по справедливой стоимости;
- оценки справедливой стоимости, модель расчета которых хорошо известна или является общепринятой, при условии что она предусматривает использование допущений или наблюдаемых исходных параметров.

А3. Другим оценочным значениям может быть присуща относительно высокая неопределенность, особенно если такие значения основаны на значительных допущениях, например:

- оценочные значения, касающиеся исхода незавершенных судебных разбирательств;
- оценки справедливой стоимости производных финансовых инструментов, не торгуемых на бирже;
- оценки справедливой стоимости, для расчета которых использовались модель, разработанная самой организацией, либо допущения или не наблюдаемые на рынке исходные параметры.

А4. Степень неопределенности оценки варьируется в зависимости от характера оценочного значения, объема использования общепринятого метода или модели для его расчета и субъективности использованных для этого допущений. В некоторых случаях неопределенность, связанная с оценочным значением, может быть настолько высокой, что критерии признания, предусмотренные применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не выполняются и оценочное значение не может быть получено.

А5. Не все статьи финансовой отчетности, требующие оценки по справедливой стоимости, характеризуются неопределенностью оценки. Например, это может наблюдаться в случаях, когда по отдельным статьям финансовой отчетности имеется активный и открытый рынок, предоставляющий общедоступную и достоверную информацию о ценах, по которым осуществляются фактические сделки. В таких случаях опубликованные котировки обычно являются наилучшим аудиторским доказательством справедливой стоимости. Вместе с тем неопределенность оценки может существовать, даже если метод оценки и данные определены очень четко. Так, например, может потребоваться корректировка оценки ценных бумаг, котируемых на активном и открытом рынке по объявленной рыночной стоимости, если пакет таких ценных бумаг представляется существенным с точки зрения объема рынка или ликвидность таких ценных бумаг является ограниченной. Кроме того, на неопределенность оценки могут повлиять общеэкономические факторы, существующие на момент ее расчета, например отсутствие ликвидности на конкретном рынке.

А6. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценочных значений, отличных от оценки справедливой стоимости:

- резерв по сомнительным долгам;
- устаревание запасов;
- гарантийные обязательства;

© IFAC

- метод начисления амортизации или срок полезного использования актива;
- сумма уменьшения балансовой стоимости инвестиции в случаях, когда существует неопределенность в отношении ее возмещения;
- результат исполнения долгосрочных договоров;
- затраты по урегулированию судебных разбирательств и исполнению вынесенных судом решений.

А7. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценок справедливой стоимости:

- сложные финансовые инструменты, не торгуемые на активном и открытом рынке;
- выплаты на основе акций;
- имущество или оборудование, предназначенные для выбытия;
- отдельные активы или обязательства, приобретенные по результатам объединения бизнеса, включая гудвил и нематериальные активы;
- операции, подразумевающие обмен активами или обязательствами между независимыми сторонами без денежного удовлетворения, например обмен производственным оборудованием между подразделениями, занятыми в разных сферах деятельности, не предусматривающий расчеты денежными средствами.

А8. Оценка подразумевает использование суждений, основанных на информации, которая имелась в наличии на момент подготовки финансовой отчетности. Суждения, формируемые в отношении многих оценочных значений, предусматривают формирование допущений по вопросам, которые на момент оценки носят неопределенный характер. Аудитор не несет ответственности за прогнозирование будущих условий, операций или событий, которые, если бы о них было известно на момент проведения аудита, могли бы существенно повлиять на действия руководства или на использованные им допущения.

Предвзятость руководства

А9. Часто концепции подготовки финансовой отчетности требуют от руководства проявлять беспристрастность, то есть действовать без предвзятости. Но поскольку оценочные значения не являются точными, они потенциально подвержены влиянию суждений руководства. Такие суждения могут характеризоваться неумышленной либо, наоборот, умышленной предвзятостью руководства (например, в связи с тем, что руководство хочет добиться желаемого результата). Подверженность оценочного значения влиянию предвзятости руководства возрастает по мере усиления субъективности в ходе его расчета. Субъективные решения, которые часто необходимы при расчете оценочных значений, неизменно сопровождает неумышленная и потенциально умышленная предвзятость руководства. При повторяющемся аудите признаки возможной предвзятости руководства, выявленные в ходе аудита за предыдущие периоды, влияют на планирование и действия аудитора по выявлению и оценке рисков в текущем периоде.

А10. Выявление предвзятости руководства на уровне счетов может оказаться довольно сложной задачей. Обнаружить предвзятость можно только при обобщенном рассмотрении групп оценочных значений или всех оценочных значений либо при наблюдении за ней на протяжении нескольких отчетных периодов. Хотя предвзятость руководства в той или иной мере всегда сопровождает субъективные решения, при формировании суждений у руководства может отсутствовать намерение ввести пользователей финансовой отчетности в заблуждение. Но если такое намерение присутствует, предвзятость руководства квалифицируется как недобросовестное действие.

Особенности организаций государственного сектора

А11. Организации государственного сектора могут владеть значительными объемами специализированных активов, по которым отсутствуют открытые и надежные источники информации для целей оценки по справедливой стоимости, или иные основы для определения текущей стоимости, или то и другое. Зачастую специализированные активы, которыми владеют организации, не генерируют денежные потоки, активный рынок по ним отсутствует. По этой

© IFAC

причине оценка по справедливой стоимости обычно требует расчетов и может оказаться довольно сложной, а в редких случаях и невыполнимой задачей.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия (см. пункт 8)

A12. Процедуры оценки рисков и сопутствующие им действия, предусмотренные пунктом 8, помогают аудитору установить ожидаемый характер и вид оценочных значений, которые могут использоваться организацией. Основная задача аудитора – понять, достаточно ли полученное им представление о деятельности организации для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, а также для планирования характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

Получение понимания о требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8(a))

A13. Понимание требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности помогает аудитору определить, в частности:

- предусматривает ли она конкретные условия для признания[9] оценочных значений или методы их определения;
- определены ли конкретные условия, разрешающие или требующие оценки по справедливой стоимости, например, с учетом намерений руководства реализовать конкретный план действий в отношении того или иного актива или обязательства;
- определены ли требуемые или разрешенные раскрытия информации.

После изучения этих вопросов аудитор получит понимание, которое использует для обсуждения с руководством вопроса о соблюдении последним указанных требований в части расчета оценочного значения и для принятия решения о том, что такие требования выполнены надлежащим образом.

A14. Концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать указания для руководства по составлению точечных оценок в случаях, когда существует несколько альтернативных вариантов. Например, одни концепции подготовки финансовой отчетности требуют, чтобы выбранная в качестве одного из альтернативных вариантов точечная оценка отражала суждение руководства о наиболее вероятном результате (исходе)[10]. Другие могут требовать использования дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности. В одних случаях руководство имеет возможность рассчитать точечную оценку сразу, а в других надежная точечная оценка возможна только после изучения нескольких альтернативных допущений или результатов, которые дают руководству возможность рассчитать точечную оценку.

A15. Концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать раскрытия информации, касающейся значимых допущений, к изменению которых конкретное оценочное значение демонстрирует особую чувствительность. Кроме того, при наличии высокой степени неопределенности оценки некоторые концепции подготовки финансовой отчетности запрещают признание оценочных значений, но могут требовать раскрытия определенной информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Получение понимания о порядке определения руководством необходимости в расчете оценочных значений (см. пункт 8(b))

A16. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства установить, возникает ли в связи с операцией, событием или условием необходимость в расчете оценочного значения и все ли необходимые оценочные значения были признаны, определены и раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

---

[9] Большинство концепций подготовки финансовой отчетности требует включать в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которые удовлетворяют критериям их признания. Раскрытие информации о принципах учетной политики или дополнительные примечания к финансовой отчетности не могут служить полноценной заменой непризнанным статьям, в том числе оценочным значениям.

[10] Для описания рассчитанных таким образом точечных оценок разными концепциями подготовки финансовой отчетности могут использоваться разные термины.

© IFAC

A17. Операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений, руководство в большинстве случаев определяет на основе:

- своего понимания деятельности организации и отрасли, в которой она работает;
- информации, которой оно располагает в отношении реализации бизнес-стратегии в текущем периоде;
- если применимо, накопленного опыта подготовки финансовой отчетности организации в предыдущих периодах.

В таких случаях аудитор может понять, как руководство устанавливает необходимость в расчете оценочных значений, в основном путем направления руководству запросов. В иных случаях, когда руководство применяет более структурированный подход, например, когда в организации официально создано подразделение по управлению рисками, аудитор может выполнить процедуры оценки рисков в отношении методов и практики, применяемых руководством для регулярного анализа обстоятельств, в связи с которыми возникает необходимость в расчете оценочных значений и, если требуется, в их пересмотре. Особого внимания аудитора зачастую требует вопрос полноты оценочных значений, особенно когда речь идет об оценочных значениях, относящихся к обязательствам.

A18. Понимание аудитором деятельности организации и ее окружения, полученное в ходе выполнения процедур оценки рисков, наряду с другими аудиторскими доказательствами, собранными в процессе аудита, помогает аудитору выявить обстоятельства или изменения в обстоятельствах, с которыми может быть связана необходимость в расчете оценочного значения.

A19. Запросы об изменении обстоятельств, направляемые руководству, могут содержать, например, следующие вопросы:

- проводила ли организация новые виды операций, по которым требуется рассчитать оценочные значения;
- изменились ли условия операций, в связи с которыми требуется расчет оценочных значений;
- изменилась ли учетная политика в отношении оценочных значений в результате изменений в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в результате каких-либо иных причин;
- произошли ли изменения в требованиях регулирующих органов или какие-либо иные изменения вне сферы контроля руководства, которые могут потребовать от руководства пересмотреть уже рассчитанные оценочные значения или рассчитать новые;
- наступили ли новые условия (произошли ли новые события), в связи с которыми возникла необходимость в расчете новых или пересмотре уже рассчитанных оценочных значений.

A20. В ходе аудита аудитор может обнаружить не выявленные руководством операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений. В МСА 315 (пересмотренном) рассматриваются обстоятельства, в которых аудитор обнаруживает риски существенного искажения, не выявленные руководством, и устанавливает, имеются ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля организации в части процессов оценки рисков.[11]

Особенности малых организаций

A21. Изучение указанной информации при аудите малых организаций сопряжено с меньшими трудностями, поскольку их хозяйственная деятельность зачастую носит ограниченный характер, а проводимые ими операции менее сложны по своей структуре. Кроме того, необходимость в расчете оценочного значения часто определяет лишь одно лицо, например руководитель-собственник, которому аудитор может направлять соответствующие запросы.

[11] МСА 315 (пересмотренный), пункт 16.

© IFAC

Получение понимания о порядке расчета руководством оценочных значений (см. пункт 8(c))

A22. Подготовка финансовой отчетности также требует от руководства внедрить процессы расчета оценочных значений, включая удовлетворительную систему внутреннего контроля. К таким процессам относятся:

- выбор соответствующей учетной политики и определение процедур оценки, включая соответствующие методы расчета и оценки и, при необходимости, выбор модели;
- подготовка или выявление значимых данных и допущений, влияющих на оценочные значения;
- регулярный анализ обстоятельств, с которыми связана необходимость в расчете оценочных значений и, если потребуется, пересмотр оценочных значений.

A23. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью понять, каким образом руководство рассчитало оценочные значения, могут быть, например, следующие:

- каковы виды счетов или операций, к которым относятся оценочные значения (например, связаны ли оценочные значения с отражением в учете рутинных или повторяющихся операций либо же они относятся к нетипичным или разовым операциям);
- использовало ли руководство признанные методы расчета для расчета конкретных оценочных значений, и если использовало, то каким образом;
- рассчитывались ли оценочные значения с использованием данных, существовавших на промежуточную дату, и если рассчитывались, то учло ли руководство влияние событий, операций и изменений в обстоятельствах, произошедших в период между указанной промежуточной датой и датой окончания периода, а если учло, то каким образом.

Метод расчета оценочного значения, включая использование моделей (см. пункт 8(c)(i))

A24. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предписывать определенный метод расчета оценочных значений, например, конкретную модель, которая должна использоваться для расчета оценки справедливой стоимости. Однако в большинстве случаев применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода расчета либо может предусматривать сразу несколько альтернативных методов.

A25. В ситуациях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода, который должен применяться в сложившихся обстоятельствах, в число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в процессе изучения метода или, если применимо, модели расчета оценочных значений, входят, например, следующие:

- как именно при выборе конкретного метода руководство учитывало характер оцениваемого актива или обязательства;
- работает ли организация в какой-то конкретной сфере, отрасли или в каких-то особых условиях, в которых для расчета определенных оценочных значений применяются общепринятые методы.

A26. Если руководство самостоятельно разрабатывает модель, которая должна использоваться для расчета оценочного значения, или отступает от модели, которая широко используется в конкретной отрасли или в каких-то особых условиях, риски существенного искажения возрастают.

Значимые средства контроля (см. пункт 8(c)(ii))

A27. Факторы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание о значимых средствах контроля, включают, например, квалификацию лиц, рассчитывающих оценочные значения, а также средства контроля в отношении:

- порядка определения руководством полноты, значимости и точности данных, использованных при расчете оценочных значений;
- порядка анализа и утверждения оценочных значений (в том числе допущений или исходных параметров, использованных для их расчета) руководством соответствующих уровней и, если уместно, лицами, отвечающим за корпоративное управление;

© IFAC

- порядка распределения обязанностей между лицами, проводящими операции от имени организации, и лицами, ответственными за расчет оценочных значений, в том числе того, учтены ли при распределении обязанностей характер деятельности организации и производимая ей продукция или предоставляемые услуги (например, в крупной финансовой организации распределение обязанностей может предусматривать создание независимого подразделения, которое будет отвечать за оценку и подтверждение справедливой стоимости собственных финансовых продуктов организации и в котором будут работать лица, чье вознаграждение не будет привязано к таким продуктам).

А28. В зависимости от обстоятельств при расчете оценочных значений могут использоваться иные средства контроля. Например, если для расчета оценочных значений организация использует конкретные модели, руководство может установить правила и процедуры, которые будут регулировать применение таких моделей. Значимые средства контроля могут включать, например, контроль за следующими аспектами:

- структура и разработка или выбор конкретной модели для достижения конкретной цели;
- использование модели;
- поддержание и регулярное подтверждение целостности модели.

Привлечение руководством экспертов (см. пункт 8(c)(iii))

А29. Руководство может привлечь или организация может нанять лиц, которые обладают опытом и квалификацией, необходимыми для расчета требуемых точечных оценок. Однако в некоторых случаях для расчета или оказания содействия в расчете точечных оценок руководству может потребоваться привлечь эксперта. Такая необходимость может возникнуть в связи со следующими обстоятельствами:

- специализированный характер вопроса, требующего оценки, (например, оценка запасов минерального сырья или углеводородов в добывающих отраслях);
- технические особенности моделей, которые призваны обеспечить выполнение соответствующих требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (например, некоторые оценки по справедливой стоимости);
- необычный или редкий характер условия, операции или события, требующих расчета оценочного значения.

Особенности малых организаций

А30. В малых организациях руководитель-собственник в состоянии сам рассчитать необходимую точечную оценку. Однако в некоторых случаях ему может потребоваться помощь эксперта. Обсуждение с руководителем-собственником на начальном этапе аудита характера любых оценочных значений, полноты требуемых оценочных значений и адекватности процесса оценки может помочь руководителю-собственнику установить, нужна ли ему помощь эксперта.

Допущения (см. пункт 8(c)(iv))

А31. Допущения являются неотъемлемыми компонентами оценочных значений. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание о допущениях, на основе которых рассчитываются оценочные значения, включают, например, следующие:

- каков характер допущений, в том числе какие из них могут быть значимыми;
- как руководство оценивает обоснованность и полноту допущений (то есть учтены ли все значимые переменные);
- если применимо, как руководство определяет внутреннюю непротиворечивость используемых допущений;
- относятся ли допущения к вопросам, которые находятся в сфере контроля руководства (например, допущения о программах обслуживания, которые могут влиять на оценку срока полезного использования актива), и соответствуют ли они бизнес-планам организации и ее окружению или же допущения относятся к вопросам, которые находятся вне сферы контроля руководства (например, допущения о процентных ставках, показателях смертности, возможных судебных исках или действиях регулирующих органов, вариативности и сроках будущих денежных потоков);

© IFAC

- каков характер и объем документации (при ее наличии), подтверждающей допущения.

Эксперт может сформировать или выявить допущения, которые помогут руководству в расчете оценочных значений. Если руководство использует допущения, сформированные или выявленные экспертом, они становятся допущениями руководства.

А32. В некоторых случаях допущения можно отнести к исходным параметрам, например, когда руководство для расчета оценочного значения использует ту или иную модель, хотя термин «исходные параметры» также может относиться и к базовым данным, к которым применяются конкретные допущения.

А33. Для подтверждения допущений руководство может использовать разные виды информации, полученной из внутренних и внешних источников, значимость и надежность которой может быть разной. В одних случаях надежной основой для допущения может стать информация из внешних (например, публикуемые процентные ставки или иная статистическая информация) или внутренних источников (например, информация за предыдущий период или о ранее действовавших условиях, в которых организация осуществляла свою деятельность). В других случаях допущение может носить более субъективный характер, например, когда у организации нет необходимого опыта или отсутствуют внешние источники информации.

А34. При оценке справедливой стоимости допущения учитывают данные или не противоречат данным, которые использовались бы осведомленными и заинтересованными независимыми сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин) для определения справедливой стоимости при обмене тем или иным активом или урегулировании того или иного обязательства. Отдельные допущения также могут различаться в зависимости от характера оцениваемого актива или обязательства, используемого метода оценки (например, метод сопоставимых сделок или рыночный метод) и требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

А35. В используемых при оценке справедливой стоимости допущениях или исходных параметрах наблюдаются следующие различия с точки зрения источника и оснований:

(a) допущения и исходные параметры, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, основанные на рыночных данных, которые были получены из источников, являющихся независимыми по отношению к отчитывающейся организации (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «наблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин);

(b) допущения и исходные параметры, учитывающие собственные суждения руководства о допущениях, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, разработанные на основе наилучшей информации, которую можно было получить в сложившихся обстоятельствах (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «ненаблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин).

Однако на практике различия между допущениями и исходными параметрами, описанными в пунктах (a) и (b), не всегда очевидны. Более того, руководству может потребоваться сделать выбор из нескольких отличных друг от друга допущений, используемых разными участниками рынка.

А36. Степень субъективности, например, при определении того, является ли допущение или исходный параметр наблюдаемым, влияет на степень неопределенности оценки и, следовательно, на оценку аудитором рисков существенного искажения конкретного оценочного значения.

Изменения в методах расчета оценочных значений (см. пункт 8(c)(v))

А37. При оценке способа расчета руководством оценочных значений аудитор обязан установить, произошло ли (или должно ли было произойти) какое-либо изменение в методах их расчета по сравнению с предыдущим периодом. Если произошли какие-либо изменения в окружении или обстоятельствах, влияющие на деятельность организации или на требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может потребоваться изменить принятый метод оценки. Если руководство изменило метод расчета того или иного оценочного значения, необходимо, что оно имело возможность подтвердить, что новый метод представляется более обоснованным в новых обстоятельствах или представляет собой ответную реакцию на такие

© IFAC

изменения. Например, если руководство меняет основу расчета оценочного значения и вместо метода оценки на основе текущих рыночных цен использует модель, аудитор должен провести критическую оценку и установить, являются ли допущения руководства о ситуации на рынке обоснованными в сложившихся экономических обстоятельствах.

Неопределенность оценки (см. пункт 8(c)(vi))

A38. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание, оценило ли руководство влияние неопределенности оценки и, если да, как именно, могут быть, например, следующими:

- рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты (событий) путем, например, выполнения анализа чувствительности с целью определить влияние изменений в допущениях на то или иное оценочное значение и, если рассматривало, каким образом;
- как руководство рассчитывает оценочное значение в случаях, когда результаты проведенного анализа свидетельствуют о нескольких сценариях исхода событий;
- проводит ли руководство мониторинг фактических результатов оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде, и приняло ли руководство необходимые меры по результатам проведенного мониторинга.

Анализ оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде (см. пункт 9)

A39. Фактический результат оценочного значения зачастую отличается от оценочного значения, признанного в финансовой отчетности предыдущего периода. По результатам выполнения процедур оценки рисков с целью установить и понять причины таких различий, аудитор может получить:

- информацию о результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, на основе которой аудитор может судить о вероятной результативности аналогичного процесса в текущем периоде;
- аудиторские доказательства, относящиеся к переоценке оценочных значений предыдущего периода в текущем периоде;
- аудиторские доказательства по таким вопросам, как неопределенность оценки, которые может потребоваться раскрыть в финансовой отчетности.

A40. Анализ оценочных значений предыдущего периода также может помочь аудитору выявить в текущем периоде обстоятельства или условия, повышающие чувствительность оценочных значений к возможной предвзятости руководства или указывающие на ее наличие. Профессиональный скептицизм поможет аудитору выявить такие обстоятельства или условия и определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

A41. Проведения ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к существенным оценочным значениям, требует также и МСА 240[12]. Данный анализ выполняется в ответ на риск действий руководства в обход действующей системы контроля и является частью процесса разработки и выполнения аудитором аудиторских процедур по проверке оценочных значений на наличие признаков предвзятости, с которыми может быть связан риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. На практике анализ аудитором оценочных значений предыдущего периода, проводимый в качестве процедуры оценки рисков в соответствии с настоящим стандартом, может проводиться одновременно с проверкой, предусмотренной МСА 240.

A42. Аудитор может прийти к выводу о необходимости более подробно проанализировать те оценочные значения, которые в ходе аудита за предыдущий период были определены как имеющие высокую неопределенность, или те, в которых произошли значительные изменения по сравнению с предыдущим периодом. С другой стороны, в отношении, например, оценочных значений, формируемых в ходе учета рутинных и повторяющихся операций, аудитор может прийти к выводу, что для целей анализа в качестве процедур оценки рисков будет достаточно выполнить аналитические процедуры.

---

[12] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункт 32(b)(ii).

© IFAC

A43. Оценки справедливой стоимости и прочие оценочные значения, рассчитываемые исходя из условий, существующих на дату определения, могут характеризоваться более значительным количеством различий между величиной справедливой стоимости, признанной в финансовой отчетности предыдущего периода, и результатом или величиной, переоцененной для целей расчета финансовой отчетности текущего периода. Причиной является то, что цель расчета таких оценочных значений определяется представлением о стоимости на тот или иной конкретный момент, но с изменением условий, в которых организация осуществляет свою деятельность, данная величина может существенно и быстро меняться. Поэтому при проведении анализа аудитору следует сосредоточить усилия на получении информации, которая будет полезна для выявления и оценки рисков существенного искажения. Например, в некоторых случаях понимание изменений в допущениях того или иного участника рынка, которые повлияли на фактический результат оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде, может не обеспечить информации, необходимой для целей аудита. В таком случае изучение аудитором фактических результатов оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде может быть в большей степени направлено на изучение результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, то есть действий руководства, по которым аудитор сможет сформировать суждение о вероятной результативности процесса расчета руководством оценок в текущем периоде.

A44. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана в финансовой отчетности предыдущего периода, не обязательно свидетельствует о наличии искажения в финансовой отчетности предыдущего периода. Но она может свидетельствовать об искажении, если, например, разница связана с информацией, которая имелась в распоряжении руководства на момент завершения работ по подготовке финансовой отчетности предыдущего периода или которая могла быть обоснованно получена и учтена при подготовке указанной финансовой отчетности. Многие концепции подготовки финансовой отчетности содержат указания, как отличить изменения в оценочных значениях, представляющие собой искажения, от изменений, которые такими не являются, а также рекомендации по порядку их отражения в учете.

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Неопределенность оценки (см. пункт 10)

A45. Степень неопределенности, присущая тому или иному оценочному значению, может быть обусловлена следующими факторами:

- степень зависимости оценочного значения от суждения;
- чувствительность оценочного значения к изменениям в допущениях;
- наличие признанных методов оценки, которые могут снижать неопределенность оценки (хотя субъективный характер допущений, использованных в качестве исходных параметров, все же может привести к неопределенности оценки);
- продолжительность периода прогнозирования и возможность использования данных о событиях предыдущего периода для прогнозирования событий будущего периода;
- возможность получения надежных данных из внешних источников;
- объем, в каком оценочное значение основывается на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных параметрах.

На чувствительность оценочного значения к предвзятости руководства может повлиять степень неопределенности такого оценочного значения.

A46. При оценке рисков существенного искажения аудитор также может рассмотреть следующие факторы:

- фактическая или ожидаемая величина оценочного значения;
- отраженная величина оценочного значения (то есть точечная оценка руководства) и величина, которая должна была быть отражена, по мнению аудитора;
- привлечение руководством эксперта для расчета оценочного значения;
- результаты анализа оценочных значений предыдущего периода.

© IFAC

Высокая степень неопределенности оценки и значительные риски (см. пункт 11)

А47. Примерами оценочных значений, характеризующихся высокой степенью неопределенности, являются:

- оценочные значения, которые во многом зависят от суждений, например суждений об исходе незавершенных судебных разбирательств или суждений о суммах и сроках будущих денежных потоков, связанных с неопределенными событиями, которые произойдут через много лет;
- оценочные значения, рассчитанные без использования признанных методов расчета;
- оценочные значения, в отношении которых результаты анализа аудитором аналогичных оценочных значений, отраженных в финансовой отчетности предыдущего периода, свидетельствуют о значительной разнице между первоначальным оценочным значением и его фактическим результатом;
- оценки справедливой стоимости, для расчета которых используется модель, разработанная самой организацией, или по которым отсутствуют наблюдаемые исходные параметры.

А48. Кажущееся несущественным оценочное значение может привести к существенному искажению по причине присущей такому оценочному значению неопределенности, то есть величина суммы, признанной или раскрытой в финансовой отчетности в отношении того или иного оценочного значения, может ничего не говорить о его неопределенности.

А49. В некоторых случаях степень неопределенности оценки может быть настолько высокой, что рассчитать обоснованное оценочное значение невозможно. В связи с этим применимая концепция подготовки финансовой отчетности может запрещать признание соответствующей статьи в финансовой отчетности или ее оценку по справедливой стоимости. В подобных ситуациях значительные риски связаны не только с необходимостью признания или непризнания оценочного значения или оценки его по справедливой стоимости, но и с достаточностью раскрываемой информации. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия информации о таких оценочных значениях и о присущей им высокой степени неопределенности (см. пункты А120–А123).

А50. Если аудитор установит, что оценочное значение создает угрозу возникновения значительного риска, он обязан получить понимание о действующих в организации средствах контроля, в том числе о проводимых контрольных действиях.[13]

А51. В некоторых случаях неопределенность оценочного значения может поставить под сомнение способность организации продолжать осуществлять свою деятельность в соответствии с допущением о ее непрерывности. Требования и указания, касающиеся подобных ситуаций, приводятся в МСА 570 (пересмотренном)[14].

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения (см. пункт 12)

А52. МСА 330[15] требует от аудитора разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых помогут снизить оцененные риски существенного искажения, связанные с оценочными значениями, и на уровне финансовой отчетности, и на уровне предпосылок. В пунктах А53–А115 рассматриваются конкретные меры, принимаемые в ответ на риски, только на уровне предпосылок.

Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 12(а))

А53. Многими концепциями подготовки финансовой отчетности определены конкретные условия признания оценочных значений, методы их расчета и информация, подлежащая обязательному раскрытию. Соблюдение такого рода требований может быть трудной задачей и предусматривать формирование суждений. После выполнения процедур оценки рисков предметом особого внимания аудитора становятся те требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, при соблюдении которых существует риск ошибки или которые могут иметь разные интерпретации.

---

[13] МСА 315 (пересмотренный), пункт 29.

[14] МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*.

[15] МСА 330, пункты 5–6.

© IFAC

A54. Факт должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливается в том числе и с учетом полученного аудитором понимания деятельности организации и ее окружения. Например, оценка справедливой стоимости отдельных статей, таких как нематериальные активы, приобретенные по результатам объединения бизнеса, может включать изучение отдельных аспектов, на которые оказывают влияние специфика организации и ее операционная деятельность.

A55. В некоторых случаях для подтверждения факта должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности может потребоваться выполнение дополнительных аудиторских процедур, таких как проверка аудитором текущего физического состояния актива.

A56. Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности требует от руководства учитывать изменения условий или обстоятельств, влияющие на организацию. Например, появление активного рынка для конкретного вида активов или обязательств может привести к нецелесообразности дальнейшего применения метода дисконтированных денежных потоков для оценки их справедливой стоимости.

Непротиворечивость методов и основания для их изменения (см. пункт 12(b))

A57. Изучение аудитором изменения в том или ином оценочном значении или методе его расчета в сравнении с предыдущим периодом имеет важное значение, поскольку изменение, которое не основано на изменившихся обстоятельствах или новой информации, считается субъективным. Субъективные изменения в оценочных значениях со временем приводят к противоречивости финансовой отчетности и могут стать причиной искажения или признаком возможной предвзятости руководства.

A58. Во многих случаях руководство может обосновать причины изменений в оценочных значениях или способах их расчета в сравнении с предыдущим периодом изменением обстоятельств. Обоснованность причин изменений и достаточность документов, подкрепляющих мнение руководства об изменении обстоятельств, которые и обусловили изменение оценочного значения или способ его расчета, оцениваются на основе суждения.

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения (см. пункт 13)

A59. Аудитор принимает решение о выборе предусмотренных пунктом 13 действий в ответ на риски существенного искажения (как в отдельности, так и в совокупности) с учетом следующих факторов:

- характер оценочного значения, в том числе относится ли оно к рутинным или нетипичным операциям;
- возможность получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств по результатам выполнения процедуры (процедур);
- оцененный риск существенного искажения, в том числе является ли такой оцененный риск значительным.

A60. Например, при оценке достаточности суммы резерва по сомнительным долгам эффективной аудиторской процедурой, наряду с другими процедурами, может стать проверка взысканных впоследствии денежных средств. В тех случаях, когда степень неопределенности оценочного значения является высокой, например, когда оценочное значение было рассчитано с использованием собственной модели организации и ненаблюдаемых исходных параметров, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств может потребоваться принять сразу несколько мер в ответ на оцененные риски (см. пункт 13).

A61. Дополнительно обстоятельства, в которых уместной может быть каждая мера, разъясняются в пунктах A62–A95.

События, произошедшие до даты аудиторского заключения (см. пункт 13(a))

A62. Определение того, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, может стать эффективной ответной мерой, если ожидается, что такие события:

- произойдут;

© IFAC

- обеспечат аудиторские доказательства, которые подтвердят либо опровергнут оценочное значение.

A63. События, произошедшие до даты аудиторского заключения, в некоторых случаях могут обеспечивать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения. Например, продажа всех запасов устаревшей продукции сразу вскоре после окончания периода может обеспечить аудиторские доказательства в отношении оценки чистой стоимости возможной продажи таких запасов. В таких случаях, если получены достаточные надлежащие доказательства в отношении соответствующих событий, необходимость в проведении дополнительных аудиторских процедур может не возникнуть.

A64. В других случаях события, произошедшие до даты аудиторского заключения, могут не обеспечивать аудиторские доказательства в отношении оценочных значений. Например, условия или события, к которым относятся отдельные оценочные значения, развиваются в течение длительного периода времени. Кроме того, если учесть цель оценки справедливой стоимости, информация, которая будет получена после окончания периода, может не отражать события или обстоятельства, существовавшие на дату подготовки бухгалтерского баланса и, следовательно, может не подходить для использования при оценке справедливой стоимости. Другие меры в ответ на риски существенного искажения, которые аудитор может принять, перечислены в пункте 13.

A65. В некоторых случаях события, опровергающие оценочное значение, могут указывать на неэффективность процесса расчета руководством оценочных значений или на наличие предвзятости руководства при их расчете.

A66. Даже если аудитор примет решение не применять данный подход к конкретным оценочным значениям, он, тем не менее, обязан соблюдать требования МСА 560[16]. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры с целью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что все события, произошедшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения и требующие корректировки финансовой отчетности или раскрытия информации в ней, выявлены[17] и должным образом отражены в финансовой отчетности[18]. Поскольку многие оценочные значения, кроме оценок справедливой стоимости, обычно зависят от результата (исхода) будущих условий, операций или событий, соблюдение аудитором требований МСА 560 приобретает особое значение.

Особенности малых организаций

A67. Если между датой бухгалтерского баланса и датой аудиторского заключения проходит более длительный промежуток времени, анализ событий этого периода может стать эффективным средством проверки оценочных значений, за исключением оценочных значений справедливой стоимости. Такая ситуация наиболее характерна для малых организаций, руководителями которых являются их собственники, особенно если в них отсутствуют официальные процедуры контроля за расчетом оценочных значений.

Проверка порядка расчета руководством оценочных значений (см. пункт 13(b))

A68. Если оценочное значение представляет собой оценку справедливой стоимости, которая рассчитана при помощи модели, использующей наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные параметры, эффективным средством может стать тестирование процесса расчета руководством оценочных значений и данных, на основе которых такие оценочные значения получены. Тестирование также может быть уместно, например, в следующих случаях:

- оценочное значение получено путем стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации.
- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, является эффективным;

---

[16] МСА 560 *«События после отчетной даты»*.

[17] МСА 560, пункт 6.

[18] МСА 560, пункт 8.

© IFAC

- оценочное значение рассчитано с использованием большой генеральной совокупности сходных статей, каждая из которых в отдельности не является значительной.

A69. Тестирование процесса расчета руководством оценочного значения может, например, включать:

- тестирование точности, полноты и значимости данных, на основе которых рассчитаны оценочные значения, и правильности оценочных значений, рассчитанных с использованием таких данных и допущений руководства;
- изучение источника, значимости и достоверности внешних данных или информации, включая данные или информацию, полученные от внешних экспертов, которых руководство привлекло для оказания содействия в расчете оценочных значений;
- пересчет оценочного значения и изучение информации о нем с целью удостовериться в его внутренней непротиворечивости;
- изучение процессов проверки и утверждения оценок руководством.

Особенности малых организаций

A70. В отличие от более крупных организаций, в малых организациях процесс расчета оценочных значений является менее структурированным. В малых организациях, в деятельности которых их руководство принимает активное участие, могут отсутствовать подробные описания процедур бухгалтерского учета и сложных бухгалтерских записей или письменные политики. Но даже если процесс и не закреплен на официальном уровне, это не означает, что руководство организации не в состоянии предоставить аудитору базовые данные для проверки оценочного значения.

Анализ метода оценки (см. пункт 13(b)(i))

A71. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает какого-то конкретного метода расчета оценочных значений, оценка уместности и обоснованности использованного метода, в том числе любой использованной модели, в сложившихся обстоятельствах является предметом профессионального суждения.

A72. В число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в рамках такой оценки, входят, например, следующие:

- является ли обоснованным выбор руководством метода оценки;
- выбирая данный метод, изучило ли руководство в достаточной мере и в полном ли объеме соблюдало критерии (при их наличии), предусмотренные применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- является ли выбранный метод уместным и обоснованным с точки зрения характера оцениваемого актива или обязательства, а также требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, относящихся к оценочным значениям;
- является ли выбранный метод уместным и обоснованным с точки зрения вида деятельности, отрасли и окружения организации.

A73. В некоторых случаях руководство может прийти к выводу о том, что результатом использования разных методов могут стать существенно различающиеся оценки. В таких случаях помочь аудитору оценить уместность и обоснованность выбранного метода может изучение того, как организация исследовала причины подобных различий.

Оценка использования моделей

A74. В некоторых случаях, особенно при расчете оценок справедливой стоимости, руководство может использовать модель. Уместность и обоснованность использованной модели в сложившихся обстоятельствах может зависеть от ряда факторов, таких как специфика деятельности организации и ее окружение, а также от отрасли, в которой она работает, и особенностей оцениваемого актива или обязательства.

A75. Степень значимости перечисленных ниже факторов зависит от обстоятельств, в том числе от того, применяет организация модель, которая используется в конкретном секторе или отрасли, или же модель собственной разработки. В отдельных случаях для разработки и тестирования модели организация может привлечь эксперта.

© IFAC

A76. В зависимости от обстоятельств в процессе тестирования модели аудитор также может рассмотреть ряд вопросов:

- 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:
  - теоретической обоснованности и математической целостности модели, в том числе обоснованности параметров модели;
  - полноты исходных параметров модели и их соответствия рыночной практике;
  - результата применения модели в сравнении с результатами фактических операций;
- существуют ли надлежащие правила и процедуры контроля изменений;
- проводятся ли периодическое обследование, настройка и тестирование модели на предмет ее пригодности, особенно если используемые исходные параметры являются субъективными;
- корректируются ли результаты использования модели, в том числе при оценке справедливой стоимости отражают ли такие корректировки допущения, которые в аналогичных обстоятельствах использовали бы участники рынка;
- имеется ли достаточная документация по модели, в том числе описание областей ее применения и ограничений, ее ключевых параметров, необходимых исходных параметров и результатов всех выполненных проверок пригодности.

Допущения, использованные руководством (см. пункт 13(b)(ii))

A77. Аудитор оценивает использованные руководством допущения только на основе информации, которая имеется в распоряжении аудитора на момент проведения аудита. Аудиторские процедуры в отношении допущений руководства выполняются для целей аудита финансовой отчетности организации, но не для целей выражения мнения об этих допущениях.

A78. Вопросы, которые аудитор может изучить при оценке обоснованности использованных руководством допущений, включают, например, следующие:

- обоснованность отдельных допущений;
- взаимосвязанность и внутренняя непротиворечивость допущений;
- обоснованность допущений при их совместном рассмотрении или при рассмотрении в сочетании с другими допущениями применительно к конкретному оценочному значению или другим оценочным значениям;
- для оценок справедливой стоимости – должным ли образом допущения руководства отражают наблюдаемые допущения участников рынка.

A79. Допущения, на которых основываются оценочные значения, могут отражать ожидания руководства относительно результатов достижения конкретных целей и реализации конкретных стратегий. В таких случаях аудитор может выполнить аудиторские процедуры с целью оценить обоснованность таких допущений и понять, например, согласуются ли допущения с такими факторами, как:

- общеэкономическая ситуация и экономические обстоятельства деятельности организации;
- планы организации;
- допущения, сформированные в предыдущих периодах (если применимо);
- практический опыт или условия, в которых организация работала в предыдущих периодах, в той мере, в какой подобная историческая информация может считаться репрезентативной в отношении условий или событий будущих периодов;
- другие допущения, использованные руководством и относящиеся к финансовой отчетности.

© IFAC

A80. Обоснованность использованных допущений может зависеть от намерений руководства и его способности реализовать конкретный план действий. Во многих случаях руководство документально оформляет планы и намерения, связанные с теми или иными конкретными активами или обязательствами (такого рода требования могут быть предусмотрены концепцией подготовки финансовой отчетности). Хотя объем аудиторских доказательств, которые необходимо получить в отношении намерения и способности руководства реализовать конкретный план действий, является предметом профессионального суждения, аудитор, тем не менее, может выполнить следующие процедуры:

- изучение процесса и результатов реализации руководством заявленных намерений в прошлых периодах;
- анализ планов, закрепленных в письменном виде, и иной документации, включая, если применимо, официально утвержденные бюджеты, разрешительную документацию или протоколы заседаний;
- направление руководству запроса о разъяснении причин, по которым был выбран конкретный план действий;
- анализ событий, произошедших в период после даты финансовой отчетности и до даты аудиторского заключения;
- оценка способности организации реализовать конкретный план действий в тех экономических обстоятельствах, в которых она работает, включая влияние ее действующих обязательств.

Вместе с тем некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут запрещать учитывать намерения или планы руководства при расчете того или иного оценочного значения. Часто такая ситуация возникает в связи с оценками справедливой стоимости, поскольку цель их расчета предусматривает учет допущений, которые используют участники рынка.

A81. В дополнение к упомянутым выше запросам в процессе оценки обоснованности использованных руководством допущений, на основе которых рассчитывались оценки справедливой стоимости, аудитор может, при необходимости, изучить следующие аспекты:

- если применимо, учитывало ли руководство при формировании допущений исходные параметры конкретного рынка и, если да, каким образом;
- не противоречат ли допущения наблюдаемым рыночным условиям и характеристикам актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости;
- можно ли считать источники допущений, используемых участниками рынка, обоснованными и надежными и как руководство отбирало допущения для последующего использования в условиях, когда таких допущений несколько;
- если применимо, изучало ли руководство допущения или информацию о сопоставимых сделках, активах или обязательствах и, если да, каким образом.

A82. Оценки справедливой стоимости могут рассчитываться с использованием как наблюдаемых, так и ненаблюдаемых исходных параметров. Если оценки справедливой стоимости рассчитаны с использованием ненаблюдаемых исходных параметров, аудитор может изучить, например, как руководство подтверждает следующее:

- как осуществлялось определение характеристик участников рынка, значимых для расчета оценочных значений;
- каковы изменения, которые руководство внесло в свои допущения с целью выразить собственное мнение о допущениях, которые используют участники рынка;
- учло ли руководство наилучшую информацию, которая имелась в его распоряжении в сложившихся обстоятельствах;
- если применимо, каким образом сопоставимые сделки, активы и обязательства учтены в допущениях руководства.

В случае использования ненаблюдаемых исходных параметров повышается вероятность того, что для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств оценку допущений потребуется объединить с принятием других мер в ответ на оцененные риски (описываются в

© IFAC

пункте 13). В таких случаях аудитору может потребоваться выполнить иные аудиторские процедуры, например проверить документы, подтверждающие изучение и утверждение оценочного значения руководством соответствующего уровня и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление.

A83. При оценке обоснованности допущений, на основе которых было рассчитано оценочное значение, аудитор может выявить одно или несколько значительных допущений, что может указывать на высокую степень неопределенности оценки и, следовательно, на наличие значительного риска. Дополнительные меры в ответ на значительные риски перечислены в пунктах A102–A115.

Тестирование операционной эффективности средств контроля (см. пункт 13(c))

A84. Тестирование операционной эффективности средств контроля за расчетом руководством оценочных значений может стать эффективной ответной мерой, если проработка, реализация и поддержка используемого руководством процесса проведены и осуществляются на должном уровне, например:

- существуют средства контроля за изучением и утверждением оценочных значений руководством соответствующего уровня и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- оценочное значение получено путем стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации.

A85. Тестирование операционной эффективности средств контроля требуется, когда:

(a) аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок отражает ожидание эффективного функционирования средств контроля за процессом или

(b) процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок[19].

Особенности малых организаций

A86. В малых организациях могут существовать средства контроля за процессом расчета того или иного оценочного значения, однако формальный порядок их применения разнится. Кроме того, в малых организациях может быть принято решение об упразднении отдельных видов контроля в связи с активным участием руководства в процессе подготовки финансовой отчетности. В совсем небольших организациях аудитор может установить крайне малое количество средств контроля. По этой причине аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски, скорее всего, будут носить характер процедур проверки по существу, а аудитор примет одну или несколько других ответных мер, перечисленных в пункте 13.

Расчет точечной оценки или диапазона оценок (см. пункт 13(d))

A87. Расчет точечной оценки или диапазона оценок для проверки точечной оценки руководства может стать эффективным ответом на риски в случаях, когда:

- оценочное значение рассчитано путем, отличным от стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации;
- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, не является эффективным;
- средства контроля организации за процессом расчета руководством оценочных значений проработаны недостаточно или применяются неэффективно;
- события или операции, произошедшие или проведенные между датой окончания периода и датой аудиторского заключения, опровергают точечную оценку руководства;
- у аудитора есть возможность задействовать альтернативные источники, данные из которых можно использовать для расчета точечной оценки или диапазона оценок.

---

[19] МСА 330, пункт 8.

© IFAC

A88. Даже когда применяемые организацией средства контроля хорошо проработаны и эффективно используются, расчет точечной оценки или диапазона оценок может стать эффективной мерой в ответ на оцененные риски. В иных ситуациях аудитор может рассмотреть применение данного подхода, чтобы установить необходимость в выполнении дальнейших процедур и, если такая необходимость будет установлена, определить их характер и объем.

A89. Подход, использованный аудитором для расчета точечной оценки либо диапазона оценок, может разниться в зависимости от того, какой вариант аудитор сочтет наиболее целесообразным в сложившихся обстоятельствах. Например, вначале аудитор может рассчитать предварительную точечную оценку, а затем оценить ее чувствительность к изменениям в допущениях с целью уточнить диапазон для проверки точечной оценки руководства. Либо же аудитор может начать с расчета диапазона оценок, чтобы определить точечную оценку, если это возможно.

A90. В отличие от расчета диапазона оценок, способность аудитора рассчитать точечную оценку зависит от нескольких факторов, в число которых входят использованная модель, характер и объем данных, имеющихся в распоряжении аудитора, и неопределенность, связанная с оценочным значением. Кроме того, решение о расчете точечной оценки или диапазона оценок может зависеть от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут предписывать конкретную точечную оценку для использования после изучения альтернативных результатов и допущений или конкретный метод оценки (например, использование дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности).

A91. Рассчитать точечную оценку или диапазон оценок аудитор может несколькими способами, например:

- с использованием модели, например модели, которая широко используется в конкретном секторе или конкретной отрасли, или модели, разработанной самой организацией или самим аудитором;
- при помощи дальнейшей доработки проведенного руководством анализа альтернативных допущений или результатов, например, за счет применения другого набора допущений;
- посредством найма или привлечения к разработке или использованию модели либо к формулированию соответствующих допущений эксперта;
- с использованием других сопоставимых условий, операций или событий или, если необходимо, рынков сопоставимых активов или обязательств.

Получение понимания об использованных руководством допущениях или методах (см. пункт 13(d)(i))

A92. Если аудитор рассчитывает точечную оценку или диапазон оценок с использованием допущений или метода, которые отличаются от использованных руководством, он, в соответствии с требованиями пункта 13(d)(i), обязан получить достаточное понимание о допущениях или методе, использованных руководством для расчета оценочного значения. Это позволит аудитору получить информацию, которая может ему потребоваться для расчета соответствующей точечной оценки или диапазона оценок. Кроме того, она поможет аудитору понять и оценить все значительные отличия от точечной оценки руководства. Причиной отличия может быть использование аудитором отличных от использованных руководством, но в равной степени пригодных допущений. Это может свидетельствовать о высокой чувствительности оценочного значения к конкретным допущениям и, следовательно, о высокой степени неопределенности оценки, что указывает на возможное наличие значительного риска, связанного с таким оценочным значением. Еще одной причиной отличия может стать допущенная руководством фактическая ошибка. В зависимости от обстоятельств, при подготовке выводов аудитор может принять решение о том, что ему следует обсудить с руководством основания использованных допущений и их пригодность, а также отличие в подходе к расчету оценочного значения (если такое имеется).

Сужение диапазона оценок (см. пункт 13(d)(ii))

A93. Если аудитор придет к выводу о том, что для подтверждения обоснованности точечной оценки руководства (аудиторской оценки диапазона) целесообразно использовать диапазон оценок, такой диапазон оценок, в соответствии с пунктом 13(d)(ii), должен включать все обоснованные, а не все возможные результаты. Для того чтобы быть пригодным для целей аудита, диапазон оценок не должен включать все возможные результаты, поскольку в этом случае он будет слишком широким. Аудиторская оценка диапазона будет полезной и эффективной, если

© IFAC

диапазон будет достаточно узким, чтобы дать аудитору возможность сделать заключение о том, искажено ли оценочное значение.

A94. Обычно диапазон оценок, суженный до равного порогу существенности для выполнения аудиторских процедур или до меньшего значения, является достаточным для целей оценки обоснованности точечной оценки руководства. Однако сужение диапазона оценок до значения, которое было бы ниже порога существенности для выполнения аудиторских процедур, может оказаться невозможным, в особенности в некоторых отраслях. Это не обязательно исключает возможность признания оценочного значения, но может указывать на то, что неопределенность, присущая оценочному значению, такова, что есть вероятность наличия значительного риска. Дополнительные меры в ответ на значительные риски перечислены в пунктах A102–A115.

A95. Сужение диапазона оценок до уровня, на котором все результаты диапазона считаются обоснованными, возможно за счет:

(a) исключения из диапазона оценок результатов, находящихся в его крайних точках, которые, по мнению аудитора, являются маловероятными;

(b) продолжения сужения диапазона оценок на основе имеющихся аудиторских доказательств до уровня, на котором, по мнению аудитора, все результаты диапазона можно считать обоснованными. В отдельных редких случаях аудитор может сужать диапазон оценок до тех пор, пока аудиторские доказательства не будут свидетельствовать о получении точечной оценки.

Анализ необходимости в привлечении лиц, обладающих специальными знаниями или навыками (см. пункт 14)

A96. Планируя аудит, аудитор обязан определить характер, сроки привлечения и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудиторского задания[20]. При необходимости к процессу планирования можно привлекать лиц, обладающих специальными знаниями и навыками. Кроме того, в соответствии с МСА 220[21], руководитель задания обязан удостовериться в том, что аудиторская группа и все внешние эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают квалификацией и навыками, необходимыми для выполнения аудиторского задания. В ходе аудита оценочных значений аудитор может, руководствуясь своим практическим опытом и обстоятельствами задания, установить необходимость в привлечении к анализу одного или нескольких аспектов оценочных значений лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками.

A97. На решение аудитора о привлечении лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками, могут повлиять такие факторы, как:

- характер базового актива, обязательства или компонента собственного капитала в конкретной области деятельности или отрасли (например, месторождения полезных ископаемых, сельскохозяйственные активы, сложные финансовые инструменты);
- высокая степень неопределенности оценки;
- проведение сложных расчетов или использование моделей, например, при оценке справедливой стоимости в отсутствие наблюдаемого рынка;
- сложные требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, распространяющиеся на расчет оценочных значений, включая наличие областей, в которых существуют разные интерпретации или практика применения которых противоречива или только развивается;
- процедуры, которые аудитор намерен выполнить в ответ на оцененные риски.

A98. Для большинства оценочных значений, даже тех, которым присуща неопределенность, вероятность того, что возникнет необходимость привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками, крайне мала. Например, маловероятно, что аудитору потребуются услуги такого лица для оценки резерва по сомнительным долгам.

---

[20] МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*, пункт 8(e).

[21] МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункт 14.

© IFAC

A99. Вместе с тем аудитор может не обладать специальными знаниями или навыками, необходимыми при изучении вопросов, которые выходят за рамки бухгалтерского учета или аудита, и ему может понадобиться помощь эксперта. Требования и указания, которых необходимо придерживаться при определении необходимости в найме или привлечении эксперта аудитора, а также обязанности аудитора при использовании услуг привлеченных экспертов приводятся в МСА 620[22].

A100. Кроме того, в отдельных случаях аудитор может прийти к выводу о необходимости нанять или привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками в конкретных областях бухгалтерского учета или аудита. Лица, обладающие такими знаниями и навыками, могут быть штатными работниками аудиторской организации или приглашаться из организации, которая является сторонней по отношению к аудиторской организации. В случаях, когда такие лица выполняют аудиторские процедуры в рамках задания, они входят в состав аудиторской группы, в связи с чем на них распространяются требования МСА 220.

A101. Опираясь на опыт своей работы с экспертом или иными лицами, обладающими специальными знаниями и навыками, аудитор может прийти к выводу о том, что ему следует обсудить с такими лицами требования применимой концепции финансовой отчетности, чтобы удостовериться, что их работа будет соответствовать целям аудита.

Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски (см. пункт 15)

A102. При аудите оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, дополнительные процедуры проверки по существу направлены на анализ следующих факторов:

(a) как руководство оценило влияние неопределенности на оценочное значение и ее возможное влияние на правомерность признания оценочного значения в финансовой отчетности;

(b) достаточность раскрытия информации, связанной с оценочными значениями.

Неопределенность оценки

Анализ руководством неопределенности оценки (см. пункт 15(a))

A103. В зависимости от обстоятельств, руководство может оценить альтернативные допущения или результаты оценочных значений с использованием разных методов. Одним из методов, которыми может воспользоваться руководство, является анализ чувствительности. Данный метод может предусматривать определение того, как денежная величина оценочного значения меняется при использовании разных допущений. В силу того, что разные участники рынка применяют разные допущения, изменения возможны даже для оценочных значений, определяемых по справедливой стоимости. По результатам анализа чувствительности возможна подготовка ряда сценариев результатов – «пессимистических» и «оптимистических», иногда именуемых «диапазон результатов, рассчитанный руководством».

A104. Результат анализа чувствительности может показать, что оценочное значение не является чувствительным к изменениям конкретных допущений. Но он также может показать чувствительность оценочного значения к изменению одного или нескольких допущений, на что в дальнейшем аудитор должен обратить особое внимание.

A105. Это не означает, что какой-то один метод снижения неопределенности оценки (например, анализ чувствительности) является более предпочтительным по сравнению с каким-либо другим или что проводимый руководством анализ альтернативных допущений или результатов должен быть развернутым и подкрепляться большим объемом документации. Здесь, скорее, имеется в виду определение факта, оценило ли руководство возможное влияние неопределенности на важное оценочное значение, а не конкретный способ такой оценки. Следовательно, в тех случаях, когда руководство не изучило альтернативные допущения или результаты, аудитору может потребоваться обсудить с руководством, как оно оценило влияние неопределенности на оценочное значение, и запросить у него подтверждающие документы.

Особенности малых организаций

---

[22] МСА 620 «*Использование работы эксперта аудитора*».

© IFAC

A106. Малые организации для анализа неопределенности оценки могут использовать простые инструменты. Помимо анализа имеющейся документации, аудитор может получить другие аудиторские доказательства изучения руководством альтернативных допущений или результатов, для чего может направить руководству соответствующий запрос. Кроме того, у руководства может отсутствовать опыт, необходимый для изучения альтернативных результатов или применения иного способа снижения неопределенности оценочных значений. В таких случаях аудитор может разъяснить руководству процесс изучения альтернативных допущений или результатов, методы, которыми оно может воспользоваться, а также порядок документального оформления такого процесса. При этом необходимо помнить, что сказанное выше никак не меняет обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности.

Значительные допущения (см. пункт 15(b))

A107. Допущение, использованное для расчета оценочного значения, может быть признано значительным, если умеренное изменение такого допущения способно серьезно повлиять на расчет оценочного значения.

A108. Подтверждать значительные допущения, сделанные руководством на основании имеющегося у него опыта, могут результаты постоянно проводимого руководством стратегического анализа и управления рисками. Даже если процессы стратегического анализа и управления рисками не утверждены на официальном уровне, что зачастую наблюдается в малых организациях, аудитор может оценить допущения, направив руководству запросы и обсудив с ним интересующие его вопросы, а также выполнить другие аудиторские процедуры, направленные на получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A109. Вопросы, которые аудитор должен рассмотреть в процессе оценки сделанных руководством допущений, перечислены в пунктах A77–A83.

Намерения и компетентность руководства (см. пункт 15(c))

A110. Вопросы, касающиеся допущений, намерений и компетентности руководства, которые аудитор должен рассмотреть, перечислены в пунктах A13 и A80.

Расчет диапазона оценок (см. пункт 16)

A111. В процессе подготовки финансовой отчетности руководство может считать, что в достаточной мере снизило влияние неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски. Однако в некоторых обстоятельствах аудитор может сделать вывод о недостаточности принятых руководством мер. Такими обстоятельствами, по мнению аудитора, могут быть:

- отсутствие возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по результатам оценки мер, принятых руководством для снижения влияния неопределенности оценки;
- необходимость дальнейшего изучения степени неопределенности, присущей тому или иному оценочному значению, например, если аудитору известно о широком диапазоне результатов для сходных оценочных значений в сходных обстоятельствах;
- крайне низкая вероятность получения других аудиторских доказательств, например, по результатам изучения событий, которые произошли до даты аудиторского заключения;
- признаки возможной предвзятости руководства при расчете оценочных значений.

A112. Вопросы, которые аудитор должен рассмотреть при определении диапазона оценок для указанной цели, рассматриваются в пунктах A87–A95.

Критерии признания и оценки

Признание оценочных значений в финансовой отчетности (см. пункт 17(a))

A113. В случаях, когда то или иное оценочное значение признано руководством в финансовой отчетности, аудитор обязан удостовериться в том, что способ расчета такого оценочного значения в достаточной степени надежен и удовлетворяет критериям признания, предусмотренным применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

© IFAC

A114. В отношении оценочных значений, которые не были признаны, аудитор обязан убедиться в фактическом выполнении критериев признания, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Даже если оценочное значение не было признано, а аудитор пришел к выводу, что решение о непризнании является обоснованным, необходимость в раскрытии информации о соответствующих обстоятельствах в примечаниях к финансовой отчетности может возникнуть. Когда это применимо, аудитор также может счесть, что оценочные значения характеризуются высокой степенью неопределенности и являются ключевым вопросом аудита, который должен быть отражен в аудиторском заключении в соответствии с МСА 701[23], или счесть необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение (см. МСА 706 (пересмотренный) [24]). Если вопрос определен как тот, что может являться ключевым вопросом аудита, МСА 706 (пересмотренный) [25] запрещает аудитору включать его в раздел «Важные обстоятельства» аудиторского заключения.

Основа расчета оценочных значений (см. пункт 17(b))

A115. В отношении оценок справедливой стоимости некоторые концепции подготовки финансовой отчетности подразумевают, что обязательным условием для требования или разрешения проводить оценку справедливой стоимости и раскрывать соответствующую информацию является надежное определение справедливой стоимости. В некоторых случаях от данного положения можно отступить, например, при отсутствии подходящего метода или основы расчета оценочных значений. В таких случаях аудитор обязан удостовериться, правомерно ли то, что руководство отступило от положения, предусмотренного применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, которое касается использования справедливой стоимости.

Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений (см. пункт 18)

A116. Основываясь на полученных аудиторских доказательствах, аудитор может прийти к выводу о существовании различия между оценочным значением и точечной оценкой руководства. Если аудиторские доказательства подтверждают точечную оценку, разница между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства представляет собой искажение. Если аудитор пришел к выводу, что аудиторская оценка диапазона обеспечивает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, такие доказательства не будут подтверждать точечную оценку руководства, находящуюся за пределами аудиторской оценки диапазона. В таких случаях величина искажения будет не меньше разницы между точечной оценкой руководства и ближайшей точкой в аудиторской оценке диапазона.

A117. Если руководство изменило по сравнению с предыдущим периодом оценочное значение или метод его расчета, исходя из собственного мнения об изменении обстоятельств, аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, может сделать вывод о том, что оценочное значение искажено в результате субъективного изменения, внесенного руководством, или рассматривать это в качестве признака возможной предвзятости руководства (см. пункты A124–A125).

A118. В МСА 450[26] приводятся указания, как различать искажения для целей оценки аудитором влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность. Искажение оценочных значений как в силу недобросовестных действий, так и ошибки может возникнуть в результате:

- несомненных (фактических) искажений;
- расхождений, вызванных суждениями руководства касательно оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, либо выбора или применения принципов учетной политики, которые аудитор считает неуместными (искажения, связанные с суждениями);
- наилучшей оценки аудитором искажений в генеральных совокупностях, включая экстраполяцию искажений, выявленных в аудиторских выборках, на все генеральные совокупности, из которых такие выборки формировались (экстраполированные искажения).

---

[23] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

[24] МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»*.

[25] МСА 706 (пересмотренный), пункт 8(b).

[26] МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*.

© IFAC

В некоторых случаях искажение, связанное с оценочным значением, может возникнуть в результате совокупного влияния описанных обстоятельств, что делает выявление каждого такого искажения затруднительным или даже невозможным.

A119. Анализ обоснованности оценочных значений и связанной с ними информации, отраженной в примечаниях к финансовой отчетности как в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, так и в добровольном порядке, охватывает в целом те же аспекты, которые рассматриваются в процессе аудита оценочных значений, признанных в финансовой отчетности.

Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями

Раскрытие информации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 19)

A120. Представление финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции ее подготовки подразумевает раскрытие достаточного объема информации по существенным вопросам. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может допускать или предписывать раскрытие информации, связанной с оценочными значениями, при этом некоторые организации могут по собственной инициативе раскрывать дополнительную информацию в примечаниях к финансовой отчетности. Раскрываться может следующая информация:

- информация об использованных допущениях;
- информация об использованном методе оценки, в том числе о любой применимой модели;
- обоснование выбора метода оценки;
- влияние любых изменений на метод оценки по сравнению с предыдущим периодом;
- источники и последствия неопределенности оценки.

Такая информация важна для понимания пользователями финансовой отчетности признанных или раскрытых в ней оценочных значений, для чего необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытая информация соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A121. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия конкретной информации в отношении неопределенности оценок. Так, например, некоторые концепции подготовки финансовой отчетности предписывают:

- раскрытие информации о ключевых допущениях и других источниках неопределенности оценок, с которыми связан значительный риск необходимости в существенной корректировке балансовой стоимости активов и обязательств; разделы, в которых должна раскрываться такая информация, могут назваться «Основные источники неопределенности оценки» или «Важнейшие оценочные значения»;
- раскрытие информации о диапазоне возможных результатов и допущениях, использованных при его определении;
- раскрытие информации о важности оценок справедливой стоимости для финансового положения и результатов деятельности организации;
- раскрытие информации о качественных факторах, таких как подверженность рискам и причины их возникновения, цели организации, политика и процедуры управления рисками и методы оценки рисков, а также информации о любых изменениях указанных факторов по сравнению с предыдущим периодом;
- раскрытие информации о количественных факторах, таких как степень подверженности организации риску, с использованием информации, полученной ключевым руководящим персоналом из внутренних источников, в том числе информации о кредитном риске, риске ликвидности и рыночном риске.

Раскрытие информации о неопределенности оценочных значений, с которыми связаны значительные риски (см. пункт 20)

© IFAC

A122. Что касается оценочных значений, с которыми связан значительный риск, то, даже если информация раскрывается в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор в сложившихся обстоятельствах, с учетом выявленных фактов, может прийти к выводу о недостаточном объеме раскрытия информации о неопределенности оценки. Важность оценки аудитором достаточности объема раскрытой информации о неопределенности оценки возрастает по мере увеличения диапазона возможных результатов оценочных значений относительно показателя существенности (см. разъяснения в пункте А94).

A123. В некоторых случаях аудитор может счесть целесообразным обратиться к руководству с просьбой описать в примечаниях к финансовой отчетности обстоятельства, которые привели к неопределенности оценки. Указания на предмет того, как в аудиторском заключении отражается мнение аудитора о том, что информация о неопределенности оценок, раскрытая руководством в финансовой отчетности, недостаточна или вводит в заблуждение, приводятся в МСА 705[27].

Признаки возможной предвзятости руководства (см. пункт 21)

A124. В процессе аудита в распоряжение аудитора может поступить информация о суждениях и решениях руководства, указывающая на возможную предвзятость последнего. Она может повлиять на выводы аудитора о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски, при этом аудитору может потребоваться проанализировать влияние такой информации на все дальнейшие действия в рамках аудита. Кроме того, подобная информация может повлиять на оценку аудитором факта наличия либо отсутствия в финансовой отчетности в целом существенных искажений, как указано в МСА 700 (пересмотренном)[28].

A125. Признаками, указывающими на возможную предвзятость руководства при расчете оценочных значений, являются:

- изменения оценочного значения или метода его расчета на основании субъективного мнения руководства об изменении обстоятельств;
- использование организацией собственных допущений при оценке справедливой стоимости, хотя такие допущения противоречат наблюдаемым допущениям участников рынка;
- выбор или формирование значительных допущений, результатом использования которых становится выгодная для руководства точечная оценка;
- выбор точечной оценки, которая может указывать на оптимистический или пессимистический сценарий.

Письменные заявления (см. пункт 22)

A126. Порядок использования письменных заявлений рассматривается в МСА 580[29]. В зависимости от характера, существенности и степени неопределенности оценок письменные заявления, касающиеся оценочных значений, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, могут включать заявления:

- об уместности и обоснованности процессов оценки, в том числе соответствующих допущений и моделей, использованных руководством при определении оценочных значений, в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также о последовательном выполнении таких процессов;
- о должном отражении в допущениях намерений и способности руководства реализовать конкретный план действий от лица организации, если это важно для расчета оценочных значений и раскрытия информации;
- о полноте раскрываемой информации, связанной с оценочными значениями, и о ее уместности в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- об отсутствии событий после отчетной даты, требующих корректировки оценочных значений и раскрытия информации, включенных в финансовую отчетность.

---

[27] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

[28] МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*.

[29] МСА 580 *«Письменные заявления»*.

© IFAC

A127. В отношении оценочных значений, не признанных или не раскрытых в финансовой отчетности, письменные заявления также могут включать заявления:

- об обоснованности вывода руководства о невыполнении критериев признания или раскрытия информации, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт A114);
- об обоснованности решения руководства проигнорировать условие об использовании справедливой стоимости, установленное применимой концепцией подготовки финансовой отчетности организации, в отношении тех оценочных значений, расчет которых или раскрытие информации о которых проводились с использованием величины, отличной от справедливой стоимости (см. пункт A115).

Документация (см. пункт 23)

A128. Документальное оформление признаков возможной предвзятости руководства, выявленных в ходе аудита, помогает аудитору сделать вывод о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски, а также установить, отсутствуют ли в финансовой отчетности в целом существенные искажения. Примеры признаков, указывающих на возможную предвзятость руководства, приводятся в пункте A125.

© IFAC

Приложение

(см. пункт А1)

Оценка справедливой стоимости и раскрытие информации при применении разных концепций подготовки финансовой отчетности

В данном Приложении в справочном порядке рассматриваются правила оценки справедливой стоимости и раскрытия информации с точки зрения разных концепций подготовки финансовой отчетности.

1. Разные концепции подготовки финансовой отчетности требуют или допускают множество вариантов оценки справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности. Они также различаются по объему указаний в отношении основ оценки активов и обязательств и раскрытия информации. Одни из них содержат указания предписывающего характера, другие – общего, третьи не содержат вообще никаких указаний. Кроме того, в некоторых отраслях существует вполне определенная практика расчета оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации.

2. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться разные определения термина «справедливая стоимость» (в том числе применительно к разным активам, обязательствам или раскрываемой информации в рамках какой-то конкретной концепции). Например, МСФО (IAS) 39[1] определяет справедливую стоимость как «сумму, за которую актив может быть обменен или в которой обязательство может быть урегулировано в результате осуществления операции между не зависящими друг от друга сторонами, осведомленными об условиях операции и желающими совершить такую операцию». Как правило, справедливая стоимость подразумевает текущую операцию, а не осуществление расчетов на какую-то дату в прошлом или в будущем. Следовательно, процесс оценки справедливой стоимости заключается в определении расчетной цены, по которой такая операция может быть совершена. Более того, в разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться такие термины, как «стоимость, характерная для организации», «потребительная стоимость» или аналогичные термины, но они в равной степени соответствуют понятию справедливой стоимости, предусмотренному настоящим стандартом.

3. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать разные требования, касающиеся изменений в оценках справедливой стоимости, происходящих с течением времени. Например, одна концепция может требовать отражать изменения в оценках справедливой стоимости определенных активов или обязательств непосредственно в составе собственного капитала, другая – в составе прибыли. В некоторых концепциях решение о том, использовать ли учет по справедливой стоимости, а если использовать, то каким образом, зависит от намерения руководства реализовать конкретный план действий в отношении определенного актива или обязательства.

4. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать рассчитывать конкретные оценки справедливой стоимости и раскрывать информацию о них в финансовой отчетности, а также могут в разной степени требовать или разрешать их. Концепции подготовки финансовой отчетности могут:

   - устанавливать требования об оценке, представлении и раскрытии определенной информации, включенной в финансовую отчетность, или информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной;
   - разрешать некоторые оценки справедливой стоимости по усмотрению организации или только при соблюдении определенных критериев;
   - предписывать конкретный метод определения справедливой стоимости, например независимую оценку, или определенные способы применения метода дисконтированных денежных потоков;
   - разрешать выбирать метод определения справедливой стоимости из нескольких альтернативных (критерии выбора могут быть как определенными, так и неопределенными);

---

[1] МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*.

© IFAC

- не содержать никаких указаний насчет оценки справедливой стоимости или раскрытия информации о ней, кроме указаний на порядок, установленный, например, отраслевой практикой.

5. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности допускают, что обязательным условием для требования или разрешения проводить оценку справедливой стоимости и раскрывать соответствующую информацию является надежное определение справедливой стоимости. В отдельных случаях от данного условия можно отступить, например, если у актива или обязательства отсутствует котируемая рыночная цена на активном рынке, а иные методы достоверной оценки справедливой стоимости явно непригодны или не могут быть применены. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут устанавливать иерархию справедливой стоимости, которая классифицирует исходные параметры определения справедливой стоимости от наблюдаемых исходных параметров, основанных на данных о котируемых ценах и активных рынках, до ненаблюдаемых исходных параметров, отражающих собственные суждения организации о допущениях, которые использовали бы участники рынка.

6. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности требуют внесения определенных корректировок или изменений в информацию об оценке стоимости либо содержат иные рекомендации применительно к конкретным активам или обязательствам. Например, отражение в учете инвестиционного имущества может требовать внесения корректировок в оцененную рыночную стоимость, таких как корректировка расчетной цены закрытия при продаже, корректировка, связанная с состоянием и местонахождением такого имущества, и иных корректировок. Точно так же в отсутствие активного рынка для того или иного конкретного актива для получения более приемлемой оценки справедливой стоимости может потребоваться скорректировать или изменить опубликованные котировки. Например, рыночные котировки могут не отражать справедливую стоимость, если операции на рынке проводятся редко, рынок еще не сформировался или количество продаваемых на нем товаров незначительно по сравнению с общим количеством имеющихся товаров. Следовательно, может потребоваться корректировка или изменение таких рыночных цен, а для этого может потребоваться воспользоваться альтернативными источниками информации о рынке. Кроме того, в некоторых случаях для определения справедливой стоимости или возможного обесценения актива или обязательства может потребоваться учесть представленное по нему обеспечение (например, обеспечение по определенным видам инвестиций в долговые инструменты).

7. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности в основе оценки справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности организации, отсутствии у нее какого бы то ни было намерения или необходимости в ликвидации, существенном сокращении объемов деятельности или совершении какой-либо сделки на невыгодных условиях. Поэтому в данном случае справедливая стоимость не будет той суммой, которую организация получила или заплатила бы в рамках вынужденной сделки, принудительной ликвидации или продажи в случае банкротства. С другой стороны, следствием общеэкономической ситуации или ситуации в конкретной отрасли может стать отсутствие ликвидности на рынке, в связи с чем для прогнозирования справедливой стоимости должны использоваться заниженные, а иногда и очень заниженные цены. Вместе с тем при определении справедливой стоимости активов и обязательств, если это предписывается или допускается применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, организация должна учитывать текущую экономическую ситуацию или ситуацию с операционной деятельностью, однако такая концепция может как предусматривать порядок такого учета, так и не предусматривать его. Например, планы руководства по ускоренной продаже того или иного актива с целью достижения определенной бизнес-цели могут иметь большое значение для определения справедливой стоимости такого актива.

Распространенность оценок справедливой стоимости

8. Концепции подготовки финансовой отчетности всё большее внимание уделяют теме оценки и раскрытия информации о справедливой стоимости. Справедливая стоимость может отражаться в финансовой отчетности разными способами и по-разному влиять на порядок подготовки последней, в том числе посредством оценки по справедливой стоимости:

- определенных активов или обязательств, таких как ликвидные ценные бумаги или обязанности по исполнению обязательства по финансовому инструменту, которые регулярно или периодически оцениваются на основе текущих рыночных цен;

© IFAC

- определенных компонентов собственного капитала, например, при учете для целей признания, оценки и представления некоторых финансовых инструментов, имеющих признаки собственного капитала, таких как облигации, которые их держатель может конвертировать в обыкновенные акции эмитента;
- определенных активов или обязательств, приобретенных в ходе сделки по объединению бизнеса; например, первоначальное определение гудвила, возникающего при приобретении организации в ходе объединения бизнеса, обычно производится исходя из оцененной справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств и справедливой стоимости переданного возмещения;
- определенных активов или обязательств, однократно скорректированных до справедливой стоимости; некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут предусматривать использование оценки справедливой стоимости для определения суммы корректировки актива или группы активов в рамках определения обесценения актива, например тестирования обесценения гудвила, приобретенного в ходе объединения бизнеса, исходя из справедливой стоимости конкретной работающей организации или отчитывающегося подразделения, который затем распределяется между группами активов и обязательств такой организации или такого подразделения, с тем чтобы получить предполагаемую величину гудвила для целей ее сравнения с отраженной;
- укрупненных позиций активов и обязательств. В определенных обстоятельствах для оценки вида или группы активов или обязательств требуется укрупнить значения справедливой стоимости отдельных активов или обязательств, входящих в такой вид или группу. Например, в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации оценка диверсифицированного кредитного портфеля может проводиться исходя из справедливой стоимости отдельных категорий кредитов, составляющих такой портфель;
- информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной, но не признанной в финансовой отчетности.

© IFAC

Приложение № 23
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 330[2] и МСА 240[3] 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 обусловливать 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 бухгалтерского учета и раскрытию информации в части взаимоотношений, операций между связанными сторонами и остатков по счетам, чтобы пользователи 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

---

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»*.

© IFAC

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):

   (a) обеспечивает достоверное представление – для концепций достоверного представления (см. пункт А2);

   (b) 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 240[4], 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 МСА[5]. 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 высокой вероятностью 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 200[6]. 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:

   (a) независимо от того, предусмотрены ли применимой концепцией подготовки финансовой отчетности требования к связанным сторонам, получить представление о взаимоотношениях 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,

---

[4] МСА 240, пункт 24.

[5] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункты А53–А54.

[6] МСА 200, пункт 15.

© IFAC

действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции:

a. обеспечивает достоверное представление – для концепций достоверного представления или

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:

a. 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;

c. 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 аудита[7], аудитор должен 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).

[7] МСА 315 (пересмотренный), пункт 5. МСА 240, пункт 16.

© IFAC

Изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами

12. Обсуждаемые аудиторской группой вопросы, предусматриваемые МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240[8], должны включать 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:

    (a) идентификационных данных связанных сторон организации, включая изменения по сравнению с предыдущим периодом (см. пункты А11–А14);

    (b) характера взаимоотношений между организацией и этими связанными сторонами;

    (c) 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):

    (a) для выявления, учета и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

    (b) получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей между связанными сторонами (см. пункт А21);

    (c) 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 аудитору (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 аудитору:

    (a) подтверждения от банков и юристов, полученные в рамках проводимых аудитором процедур;

    (b) протоколы собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление;

    (c) 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 аудиторских процедур аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно (см. пункты А24–А25):

    (a) характера таких операций (см. пункт А26);

    (b) 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).

---

[8] МСА 315 (пересмотренный), пункт 10. МСА 240, пункт 15.

© IFAC

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 отчетности[9] 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 риски[10] аудитор разрабатывает и проводит дальнейшие 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:

    (a) незамедлительно довести соответствующую информацию до сведения других членов аудиторской группы (см. пункт А35);

    (b) 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;

    (c) 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 аудитору, 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.

---

[9] МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

[10] МСА 330, пункты 5–6.

© IFAC

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 700[12] 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):

    (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.

---

[11] МСА 240, пункт 32(c).

[12] МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*», пункты 10–15.

© IFAC

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

27. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют руководство организацией[13], 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 ними[14].

***

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 представления[15] 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 действующим законам или нормативным актам, 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 210[16] установил, что данная концепция является приемлемой[17].

---

[13] МСА 260 (пересмотренный) *«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).

[17] МСА 700 (пересмотренный), пункт 17.

© IFAC

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 назначения[18], поскольку организация, по сути, контролирует последнюю, даже если владеет небольшим собственным капиталом в ней или вообще не владеет таким.

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, нормативного акта 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 закона, нормативного акта 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

[18] МСА 315 (пересмотренный), пункты A34–A35, содержит указания о характере организации специального назначения.

© IFAC

сектора в части взаимоотношений и операций между связанными сторонами, которые могут отличаться от аналогичных требований к организациям частного сектора.

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

© IFAC

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

---

[19] МСА 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*», пункт 40(e).

[20] МСА 200, пункт А4.

© IFAC

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.

A17. В рамках выполнения предусмотренного МСА 315 (пересмотренным) требования по формированию представления о контрольной среде[21] 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;
- недопонимание руководством требований к связанным сторонам, предусматриваемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- отсутствие требований по раскрытию информации, предусматриваемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

---

[21] МСА 315 (пересмотренный), пункт 14.

© IFAC

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 705[22] проанализировать последствия указанных выше обстоятельств для аудита, в том числе для аудиторского мнения, выражаемого 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 эффективно[23]. 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 (a) предоставления организации указаний по осуществлению ею операций в ущерб собственным интересам, но в пользу таких сторон, (b) 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;

---

[22] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

[23] МСА 240, пункты 31 и A4.

© IFAC

- 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:

- 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:

© IFAC

- 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))

А26. 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))

А27. 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)

А28. 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)

А29. Фактором риска недобросовестных действий является доминирование в руководстве одного лица или небольшой группы лиц в отсутствие компенсирующих средств контроля[24]. 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

[24] МСА 240, Приложение 1.

© IFAC

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;
- 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 дальнейших 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 деятельности.[25]

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, нормативным актом 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;

---

[25] МСА 330 содержит дополнительные указания относительно анализа характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур. МСА 240 устанавливает требования и содержит указания относительно целесообразных ответных мер на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

© IFAC

- изучение представленных работниками отчетов по информированию, если они имеются.

А34. 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 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 контроля[26], 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(а))

А35. 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(с))

А36. 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 законом, нормативным актом 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(е))

А37. 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.

---

[26] МСА 330, пункт 8(b).

© IFAC

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:
  - 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 500[27], 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

[27] МСА 500 «*Аудиторские доказательства*», пункт 11.

© IFAC

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)

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. МСА 450[28] содержит требование о принятии аудитором во внимание как объема и характера искажения, так и конкретных обстоятельств его возникновения в ходе оценки уровня существенности искажения. 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.

---

[28] МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункт 11(a). В пункте A21 МСА 450 изложены указания относительно обстоятельств, которые могут повлиять на оценку искажения.

© IFAC

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:

(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 аудита[29] в связи со связанными сторонами организации, помогает аудитору сформировать общее с лицами, отвечающими за корпоративное управление, представление о характере и способах решениях 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 действующих законов или нормативных актов, 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 A8 МСА 230 содержат дополнительные указания относительно характера значимых вопросов, возникающих в ходе аудита.

© IFAC

Приложение № 24
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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. В нем не рассматриваются вопросы, относящиеся к обязанностям аудитора, касающимся прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, которые рассматриваются в МСА 720 (пересмотренном)[1]. Однако такая прочая информация может привести к признанию событий после отчетной даты, которые рассматриваются в настоящем стандарте (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 особо[2]. 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[3] 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.

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,

---

1 МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*.

2 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.

3 МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 66

© IFAC

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.

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.

© IFAC

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 580[4] в подтверждение того, что были внесены необходимые корректировки и раскрыта информация в отношении всех событий, которые имели место после отчетной даты и 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. пункты А11-А12):

    (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 А13)

    (b) предоставить новое аудиторское заключение или измененное аудиторское заключение, которое в разделах «Важные обстоятельства» [5] 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.

---

[4] МСА 580 *«Письменные заявления»*.

[5] МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы Важные обстоятельства и Прочие сведения в аудиторском заключении»*.

© IFAC

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 А14–А15):

(a) если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение в соответствии с требованиями МСА 705[6] 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 А16–А17).

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 (см. пункт А18).

15. Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен (см. пункт А19):

(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.

---

[6] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

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)[7], о том, что 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 А20).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

А1. Если после выпуска финансовой отчетности проаудированная финансовая отчетность включается в состав других документов (иных, чем годовой отчет, который рассматривается в рамках МСА 720 (пересмотренного)), 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 аудитор.[8]

Определения

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску (см. пункт 5(b))

А2. В ряде юрисдикций законами или нормативным актом 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))

---

[7] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 13.

[8] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 2.

© IFAC

А3. 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 отчетность[9]. 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 она определена в пункте 5(c), и датой предоставления организации аудиторского заключения может пройти какое-то время.

Дата выпуска финансовой отчетности (см. пункт 5(d))

А4. Дата выпуска финансовой отчетности обычно зависит от законодательства, регулирующего 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

А5. 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)

А6. 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).

А7. 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 А8 приводятся примеры некоторых дополнительных вопросов, которые может рассмотреть аудитор в ходе выполнения данных процедур.

А8. 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;

---

[9] 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.

© IFAC

- 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))

А9. 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(c))

Особенности организаций государственного сектора

А10. 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

Последствия в случае, если прочая информация получена после даты аудиторского заключения (см. пункт 10)

А11. Хотя аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности, МСА 720 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, в которое может быть включена прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности.

© IFAC

Обязательства руководства перед аудитором (см. пункт 10)

А12. Как поясняется в МСА 210[10], 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 отчетность.

Указание двух дат (см. пункт 12(а))

А13. 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].

Отсутствие требования о внесении руководством изменений в финансовую отчетность (см. пункт 13)

А14. 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

А15. 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))

А16. 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.

А17. 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

Последствия в случае, если прочая информация получена после того, как финансовая отчетность была выпущена (см. пункт 14)

А18. Обязанности аудитора в отношении прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, рассматриваются в МСА 720 (пересмотренном). Хотя аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты выпуска финансовой отчетности, МСА 720 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения.

---

[10] МСА 210 «*Согласование условий аудиторских заданий*», пункт А24.

© IFAC

Отсутствие требования о внесении руководством изменений в финансовую отчетность (см. пункт 15)

Особенности организаций государственного сектора

А19. 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)

А20. 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 обратиться за юридической консультацией.

© IFAC

Приложение № 25
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 570 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»* 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. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения (см. пункт А1.)

Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете

2. При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Финансовая отчетность специального назначения может быть составлена как с использованием, так и без использования концепции подготовки финансовой отчетности, в которой применяется принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете (например, в некоторых юрисдикциях принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, не является значимым для некоторых видов финансовой отчетности, которая составляется на основе данных налогового учета). Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности (см. пункт А2).

Ответственность за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность

3. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности содержат явное требование к руководству проводить специальную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также требования стандартов в отношении вопросов, которые необходимо рассмотреть, и информации, которую следует раскрыть в связи с допущением о непрерывности деятельности. Например, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 1 руководство должно выполнить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.[1] Требования в отношении обязанности руководства проводить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и в отношении раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности также могут быть предусмотрены законами или нормативными актами.

4. В других концепциях подготовки финансовой отчетности может отсутствовать явное требование о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации

[1] МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»*, пункты 25–26.

© IFAC

продолжать непрерывно свою деятельность. Однако в тех случаях, когда принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, представляет собой основополагающий принцип подготовки финансовой отчетности, как указано в пункте 2, при подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать непрерывно свою деятельность, даже если концепция подготовки финансовой отчетности не содержит соответствующего явного требования.

5. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность предполагает вынесение суждения в конкретный момент в отношении неопределенных по своей сути будущих результатов каких-либо событий или условий. Для такого суждения имеют значение следующие факторы:

- степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, значительно возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия либо их результата. По этой причине в большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, которые четко требуют от руководства проведения такой оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию;
- на суждение в отношении результата событий или условий оказывают воздействие размер организации и сложность выполняемых ею операций, характер и условия ведения бизнеса, а также степень влияния на нее внешних факторов;
- любое суждение в отношении будущих периодов основывается на информации, имеющейся на момент его вынесения. Вследствие возникновения событий после отчетной даты может быть получен результат, не соответствующий суждениям, которые являлись обоснованными на момент их вынесения.

Ответственность аудитора

6. Ответственность аудитора заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности и на основании полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Эта ответственность сохраняется даже в случае, если в концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при ее составлении, не содержится четкого требования о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

7. Однако, как указано в МСА 200[2], потенциальное влияние присущих работе аудитора ограничений на его возможности по выявлению существенных искажений возрастает применительно к будущим событиям и условиям, которые могут привести к неспособности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Аудитор не может прогнозировать такие будущие события или условия. Следовательно, отсутствие в аудиторском заключении ссылок на существенную неопределенность в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность не может рассматриваться как гарантия того, что организация способна продолжать непрерывно свою деятельность.

Дата вступления в силу

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

9. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством **принципа непрерывности**

---

[2] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункты А53–А54.

© IFAC

деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности;

(b) сделать **на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;**

(c) **предоставить заключение в соответствии с настоящим стандартом.**

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

10. При выполнении процедур оценки рисков **в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренным)**[3] **аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых** могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При этом аудитор должен установить, провело ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А3–А6):

    (a) если такая оценка была проведена, аудитор должен обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то обсудить с руководством ответные действия;

    (b) если такая оценка еще не проводилась, аудитор должен обсудить с руководством основание для планируемого применения принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, и выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

11. **На протяжении всего аудита аудитор должен с повышенным вниманием** подходить к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеют место события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт А7).

Рассмотрение оценки, выполненной руководством

12. **Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством** в отношении **способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А8–А10, А12–А13).**

13. При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен охватить тот же период, в отношении которого руководство выполнило свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в соответствии с законом или нормативным актом, если они предусматривают более длительный период. Если оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность охватывает период, составляющий менее 12 месяцев начиная с отчетной даты, которая определена в МСА 560[4], аудитор должен потребовать от руководства продления периода, на который распространяется оценка руководства, как минимум до 12 месяцев с этой даты **(см. пункты А11–А13).**

14. При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.

Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством

15. Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами **периода, охваченного выполненной руководством**

---

[3] МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*, пункт 5.

[4] МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункт 5(a).

© IFAC

оценкой, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А14–А15).

Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий

16. В случае **выявления условий** или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации **продолжать** непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, **имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность («существенная неопределенность»). С этой целью проводятся дополнительные аудиторские процедуры, включая рассмотрение факторов, способных смягчить возможные последствия. Эти процедуры должны включать в себя следующее (см. пункт А16):**

    (a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;

    (b) рассмотрение планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и проведение анализа вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах **(см. пункт А17);**

    (c) если организация подготовила прогноз движения денежных средств и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий **(см. пункты А18–А19):**

        (i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;

        (ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих допущения, лежащие в основе прогноза;

    (d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством;

    (e) **направление запроса с целью получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении планируемых ими будущих действий и практической возможности выполнения этих планов (см. пункт А20).**

Выводы аудитора

17. Аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа.

18. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с **суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.** Существенная неопределенность имеет место в случае, если масштабы потенциального воздействия данных событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно суждению аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию о характере и последствиях данной неопределенности для следующих целей (см. пункты А21–А22):

    (a) в случае применения концепции достоверного представления финансовой отчетности – для достоверного представления финансовой отчетности;

    (b) в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

© IFAC

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность

19. Если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее (см. пункты А22–А23):

    (a) адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;

    (b) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность

20. Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, он должен оценить с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об этих условиях или событиях (см. пункты А24–А25).

Последствия для аудиторского заключения

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно

21. **Если финансовая отчетность подготовлена с применением** принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение (см. пункты А26–А27).

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности

22. Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы (см. пункты А28–А31, А34):

    (a) привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация, указанная в пункте 19;

    (b) констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности

23. Если **информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности**, аудитор должен (см. пункты А32–А34):

    (a) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)[5];

[5] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

(b) в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку

24. **Если руководство не желает проводить или расширять** свою оценку **по запросу** аудитора, то аудитор должен рассмотреть последствия таких действий руководства для аудиторского заключения (см. пункт А35).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

25. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией[6], аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Такое информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, должно включать в себя предоставление следующих сведений:

(a) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;

(b) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;

(c) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;

(d) каковы соответствующие последствия для аудиторского заключения (если применимо).

Значительная задержка в утверждении финансовой отчетности

26. В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности после отчетной даты руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки. Если аудитор считает, что задержка может быть связана с событиями или условиями, касающимися оценки непрерывности деятельности, он должен выполнить необходимые дополнительные аудиторские процедуры, предусмотренные пунктом 16, а также рассмотреть влияние такой задержки на вывод аудитора в отношении наличия существенной неопределенности, как указано в пункте 18.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

А1. МСА 701[7] устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Указанный стандарт предполагает, что в случаях, когда применяется МСА 701[8], вопросы, касающиеся непрерывности деятельности, могут быть определены в качестве ключевых вопросов аудита, и поясняет, что существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, по своей сути является ключевым вопросом аудита.

Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете (см. пункт 2)

Особенности организаций государственного сектора

А2. Принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, может также применяться руководством организаций государственного сектора. Например, в международном

---

[6] МСА 260 (пересмотренный) «*Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление*», пункт 13.

[7] МСА 701 «*Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении*».

[8] См. пункты 15 и А41 МСА 701.

© IFAC

стандарте финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС) 1[9] рассматривается вопрос о способности организаций общественного сектора продолжать непрерывно свою деятельность. Риски, связанные с непрерывностью деятельности, могут возникать, в частности, когда организации государственного сектора функционируют на коммерческой основе, когда государственная поддержка может быть сокращена или прекращена, а также в случае приватизации. В государственном секторе к событиям или условиям, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могут относиться ситуации, когда у организации государственного сектора недостаточно средств для продолжения деятельности или когда принимаются политические решения, затрагивающие услуги, предоставляемые организацией государственного сектора.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (см. пункт 10)

А3. Ниже приводятся примеры событий или условий, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Этот перечень не является исчерпывающим, а наличие одного или нескольких из перечисленных признаков не всегда означает, что имеет место существенная неопределенность.

События или условия финансового характера:

- стоимость чистых активов является отрицательной величиной или меньше величины уставного капитала;
- наличие кредитов или займов с истекающим фиксированным сроком погашения в отсутствие каких-либо реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов;
- наличие признаков прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов;
- наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в финансовой отчетности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности;
- наличие неблагоприятных для организации ключевых финансовых показателей;
- наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;
- наличие просроченной задолженности по выплате дивидендов или прекращение этих выплат;
- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;
- несоблюдение условий кредитных договоров;
- переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки товара (оказания услуги);
- невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или для других значимых инвестиционных проектов.

События или условия, связанные с операционной деятельностью:

- намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность;
- потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены;
- потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, франшизы, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков;
- трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами;

[9] МСФООС 1 *«Представление финансовой отчетности»*, пункты 38–41.

© IFAC

- нехватка важного сырья и материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие события и условия:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например требований к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых институтов;
- наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам правового регулирования, в которых ответчиком выступает организация и в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить;
- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации;
- отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие при наступлении страхового случая.

Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть нивелированы за счет действия других факторов. Например, последствия неосуществления организацией плановых выплат в счет погашения своих долговых обязательств могут быть компенсированы за счет планов руководства относительно поддержания достаточного уровня денежных средств с помощью альтернативных способов, например за счет продажи активов, реструктуризации долга или привлечения дополнительного капитала. Также, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

A4. Процедуры оценки рисков, предусмотренные в пункте 10, помогают аудитору установить, станет ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, с большой вероятностью важным вопросом аудита, а также определить влияние этого вопроса на планирование аудита. Кроме того, эти процедуры позволяют своевременно проводить обсуждения с руководством, включая обсуждение планов руководства и решение любых выявленных вопросов, касающихся непрерывности деятельности.

Особенности малых организаций (см. пункт 10)

A5. Размер организации может влиять на ее способность противостоять воздействию неблагоприятных факторов. Малые организации могут оперативно принимать меры и использовать открывающиеся возможности, однако они могут испытывать нехватку ресурсов, необходимых для продолжения деятельности.

A6. Условия, которые особенно характерны для малых организаций, включают в себя наличие риска прекращения поддержки, оказываемой организации банками и другими кредиторами, а также риска возможной потери какого-либо основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права осуществлять деятельность по лицензии, франшизе или иному юридически оформленному соглашению.

Необходимость уделять повышенное внимание аудиторским доказательствам, указывающим на наличие определенных событий или условий, на протяжении всего аудита (см. пункт) 11)

A7. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен проанализировать свою оценку рисков и соответствующим образом изменить запланированные дальнейшие аудиторские процедуры в случае получения в ходе проведения аудита дополнительных аудиторских доказательств, оказывающих влияние на оценку рисков аудитором.[10] Если события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, выявлены после проведения аудитором оценки рисков, то в дополнение к проведению процедур, указанных в пункте 16, может потребоваться пересмотр аудитором оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности. Кроме того, наличие таких событий и условий может оказать влияние на характер, сроки проведения и объем дальнейших процедур, которые аудитору потребуется провести в ответ на оцененные

[10] МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

© IFAC

риски. В МСА 330[11] установлены требования в отношении этого вопроса и содержатся соответствующие указания.

Рассмотрение оценки, выполненной руководством

Оценка, выполненная руководством, обосновывающий ее анализ и рассмотрение такой оценки аудитором (см. пункт) 12)

А8. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность обычно является важной частью рассмотрения аудитором вопроса о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.

А9. Аудитор не обязан восполнять отсутствие анализа, который должен проводиться руководством. Однако в некоторых обстоятельствах отсутствие детализированного анализа, проводимого руководством для подтверждения своей оценки, не может помешать аудитору сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным в данных обстоятельствах. Например, если деятельность организации в прошлом была прибыльной и у организации имеется доступ к финансовым ресурсам, руководство может провести оценку без выполнения детализированного анализа. В этом случае вопрос о надлежащем характере выполненной руководством оценки может быть рассмотрен аудитором без проведения процедур детализированной оценки, если аудитору достаточно других аудиторских процедур, чтобы сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности в данных обстоятельствах.

А10. В других случаях рассмотрение выполненной руководством оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, как того требует пункт 12, может включать в себя рассмотрение процесса, примененного руководством при проведении оценки, допущений, на которых основывалась оценка, планов руководства относительно будущих действий, а также практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах.

Период, на который распространяется выполненная руководством оценка (см. пункт 13)

А11. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, прямо требующих от руководства выполнения оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию.[12]

Особенности малых организаций (см. пункт 12–13)

А12. Во многих случаях руководство малых организаций может не проводить детализированной оценки способности предприятия продолжать непрерывно свою деятельность, полагаясь вместо этого на глубокое знание бизнеса и ожидаемых перспектив его развития. Тем не менее в соответствии с требованиями настоящего стандарта аудитору необходимо рассмотреть оценку руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В случае малых организаций, возможно, надлежит обсудить с руководством привлечение организацией среднесрочного и долгосрочного финансирования, при условии что точка зрения руководства может быть подтверждена достаточными документальными доказательствами и не противоречит пониманию аудитором деятельности организации. Следовательно, представленное в пункте 13 требование, согласно которому аудитор должен предложить руководству продлить период своей оценки, может быть удовлетворено, например, путем обсуждения, направления запроса и проверки подтверждающей документации; в частности, полученные заказы на будущие поставки могут быть оценены с точки зрения возможности их выполнения или по иным критериям, позволяющим сделать вывод об их обоснованности.

А13. Способность малых организаций продолжать непрерывно свою деятельность во многом зависит от постоянной поддержки со стороны руководителей-собственников. Если малая организация в основном финансируется за счет займа, выданного руководителем-собственником, может оказаться важно, чтобы эти средства не изымались. Например, способность малой организации продолжать деятельность в период финансовых затруднений может зависеть от предоставления организации руководителем-собственником займа, субординированного в пользу банков или

---

[11] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

[12] Например, в МСФО (IAS) 1 установлено, что этот период должен составлять не менее двенадцати месяцев начиная с даты окончания отчетного периода.

© IFAC

других кредиторов, или от предоставления с целью содействия кредитованию организации руководителем-собственником гарантии возврата кредита, обеспеченной его (ее) личным имуществом. При данных обстоятельствах аудитор может получить надлежащие документальные доказательства предоставления руководителем-собственником субординированного займа или гарантии. Если организация зависит от дополнительной поддержки со стороны руководителя-собственника, аудитор может оценить способность руководителя-собственника погасить обязательство в соответствии с договоренностью об оказании поддержки. Кроме того, аудитор может запросить письменное подтверждение условий оказания такой поддержки, а также намерений руководителя-собственника или разъяснений договоренности.

Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством (см. пункт 15)

A14. В соответствии с требованиями пункта 11 аудитор должен постоянно помнить о возможном наличии известных событий, как запланированных, так и незапланированных, или условий, которые будут существовать после окончания периода, охваченного выполненной руководством оценкой, и которые могут поставить под сомнение правомерность использования руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности. Так как степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия, при рассмотрении событий или условий в отдаленном будущем аудитор должен выявить признаки значительных проблем в связи с непрерывностью деятельности, прежде чем ему потребуется рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер. Если такие события или условия будут выявлены, аудитору, возможно, придется потребовать, чтобы руководство оценило, насколько значительным может оказаться потенциальное влияние события или условия на его оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В таких ситуациях применяются процедуры, указанные в пункте 16.

A15. Аудитор не обязан проводить какие-либо аудиторские процедуры, кроме направления запроса руководству, для выявления событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, после окончания периода, на который распространяется оценка, выполненная руководством, и который, как указано в пункте 13, должен составлять не менее 12 месяцев начиная с отчетной даты.

Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий (см. пункт 16)

A16. Аудиторские процедуры, которые могут быть проведены в соответствии с требованиями пункта 16, включают следующее:

- анализ и обсуждение с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
- анализ и обсуждение последней по времени промежуточной финансовой отчетности организации;
- ознакомление с условиями долговых обязательств и кредитных договоров и установление возможных фактов нарушения этих условий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и протоколами заседаний соответствующих комитетов с целью выявления информации о финансовых затруднениях;
- направление запроса юристам организации в отношении наличия претензий и судебных разбирательств и обоснованности оценки руководством их возможного результата и их предполагаемых финансовых последствий;
- подтверждение существования, юридической правомерности и возможности принудительного исполнения соглашений со связанными сторонами и третьими лицами об оказании или продолжении оказания финансовой поддержки, а также оценка наличия у таких сторон (лиц) финансовой возможности для предоставления дополнительных средств;

© IFAC

- оценка планов организации, касающихся решения проблем с невыполненными клиентскими заказами;
- проведение аудиторских процедур в отношении событий после отчетной даты с целью выявления событий, которые снижают способность организации продолжать непрерывно свою деятельность или иным образом влияют на данную способность организации;
- подтверждение наличия, условий и достаточности привлеченного финансирования;
- получение и анализ отчетов о мерах со стороны регулирующих органов;
- определение адекватности оснований для поддержки любой запланированной операции по выбытию активов.

Оценка планов руководства в отношении будущих действий (см. пункт 16(b))

A17. Оценка запланированных будущих действий руководства может включать в себя направление запроса руководству в отношении запланированных им будущих действий, включая, например, планы по ликвидации активов, привлечению займов или реструктуризации долга, сокращению или отсрочке расходов или увеличению капитала.

Период, на который распространяется выполненная руководством оценка (см. пункт 16(c))

A18. В дополнение к процедурам, предусмотренным в пункте 16(c), аудитор может сравнить:

- прогнозную финансовую информацию за последние предшествующие периоды с фактическими результатами за эти периоды;
- прогнозную финансовую информацию по текущему периоду с результатами, достигнутыми на текущий момент.

A19. Если допущения руководства предполагают дальнейшую поддержку со стороны третьих лиц посредством предоставления субординированного займа, принятия или сохранения обязательств по предоставлению дополнительного финансирования либо гарантий и если такая поддержка важна для обеспечения способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор может рассмотреть необходимость направления запроса в адрес третьих лиц о предоставлении письменного подтверждения (включая подтверждение условий соответствующих соглашений) и получить доказательства их способности оказать такую поддержку.

Письменные заявления (см. пункт 16(e))

A20. Аудитор может счесть необходимым получить особые письменные заявления в дополнение к указанным в пункте 16 для подтверждения полученных аудиторских доказательств, касающихся планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой непрерывности деятельности, а также практической возможности выполнения этих планов.

Выводы аудитора

Существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность **(см. пункты 18)**

A21. Формулировка «существенная неопределенность» используется в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 1 при описании подлежащих раскрытию в финансовой отчетности факторов неопределенности, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых других концепциях подготовки финансовой отчетности в аналогичных обстоятельствах используется формулировка «значительная неопределенность».

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность

A22. В пункте 18 разъясняется, что существенная неопределенность имеет место в том случае, когда масштабы потенциального воздействия событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что необходимо раскрыть соответствующую информацию, чтобы обеспечить достоверное представление информации в финансовой отчетности (при использовании концепций достоверного представления) или чтобы финансовая отчетность не вводила ее

© IFAC

пользователей в заблуждение (в случае применения концепций соответствия). В соответствии с пунктом 18 аудитор должен сделать вывод о наличии или отсутствии такой существенной неопределенности независимо от того, содержит ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности определение существенной неопределенности, или от того, как понятие существенной неопределенности определено в данной концепции.

А23. В соответствии с пунктом 19 аудитор должен определить, раскрыты ли в финансовой отчетности вопросы, указанные в данном пункте. Аудитор определяет это в дополнение к тому, является ли адекватной раскрытая в финансовой отчетности информация о наличии существенной неопределенности, представление которой требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с некоторыми концепциями подготовки финансовой отчетности и которая представляется в дополнение к вопросам, изложенным в пункте 19, может включать:

- оценку руководством значимости событий или условий, касающихся способности организации выполнить свои обязательства, или
- значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности могут содержаться дополнительные указания в отношении рассмотрения руководством вопроса раскрытия информации о масштабах потенциального воздействия событий или условий, а также о вероятности и моменте их возникновения.

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность (см. пункт 20)

А24. В соответствии с пунктом 20 даже при отсутствии существенной неопределенности аудитор обязан оценить, обеспечивается ли в финансовой отчетности с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности адекватное раскрытие информации о событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности может требоваться рассмотрение следующей подлежащей раскрытию информации:

- основные события или условия;
- оценка руководством значимости этих событий или условий с точки зрения способности организации выполнить свои обязательства;
- планы руководства по смягчению воздействия этих событий или условий;
- значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

А25. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценка аудитором того, обеспечено ли в финансовой отчетности достоверное представление информации, включает в себя рассмотрение общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, а также того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них.[13] В зависимости от фактов и обстоятельств аудитор может установить, что для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности требуется дополнительное раскрытие информации. Например, это возможно в случае, когда были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, при этом в применимой концепции подготовки финансовой отчетности отсутствует выраженное в явной форме требование о раскрытии соответствующей информации в этих обстоятельствах.

[13] МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*», пункт 14.

© IFAC

Последствия для аудиторского заключения

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно (см. пункт 21)

А26. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности неправомерно, требование пункта **21** о том, что аудитор должен выразить отрицательное мнение, применяется независимо от того, раскрыт или нет в финансовой отчетности факт неправомерного применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.

А27. Если в конкретных обстоятельствах применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является неправомерным, от руководства может потребоваться (или оно может принять решение) подготовить финансовую отчетность с использованием другого принципа (например, с учетом перспективы ликвидации). Аудитор может провести аудит такой финансовой отчетности, если установит, что при данных обстоятельствах этот другой принцип является приемлемым. Аудитор может выразить немодифицированное мнение о такой финансовой отчетности, если в ней раскрыта адекватная информация о принципе бухгалтерского учета, на основе которого была подготовлена финансовая отчетность, однако он может счесть целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)[14], чтобы обратить внимание пользователя на такой альтернативный принцип бухгалтерского учета и на причины его применения.

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность (см. пункты 22–23)

А28. Выявление существенной неопределенности – это вопрос, который важен для понимания финансовой отчетности ее пользователями. Включение отдельного раздела, в названии которого содержится упоминание о наличии существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности, обращает внимание пользователей на это обстоятельство.

А29. В Приложении к настоящему стандарту представлены примеры заявлений, которые требуется включить в аудиторское заключение о финансовой отчетности, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, представленных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.

А30. В пункте 22 устанавливается, какая минимальная информация должна быть представлена в аудиторском заключении в каждом из описанных случаев. Аудитор может предоставить дополнительную информацию для подтверждения требуемых заявлений, например, чтобы пояснить:

- что наличие существенной неопределенности – это вопрос, который имеет решающее значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями[15], или
- как вопрос был решен в рамках аудита (см. пункт А1).

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности (см. пункт 22)

А31. В Примере 1, приведенном в Приложении к настоящему стандарту, представлен образец аудиторского заключения, выпускаемого в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но имеет место существенная неопределенность, при этом раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной. В Приложении к МСА 700 (пересмотренному) приведен образец формулировки, которая должна быть включена в аудиторское заключение для любых

[14] МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении».*

[15] МСА 706 (пересмотренный), пункт А2.

© IFAC

организаций в связи с непрерывностью деятельности и которая содержит описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности (см. пункт 23)

А32. В Примерах 2 и 3, приведенных в Приложении к настоящему стандарту, представлены образцы аудиторских заключений, содержащих мнение с оговоркой и отрицательное мнение соответственно, которые выпускаются в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но в финансовой отчетности не раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.

А33. В ситуациях, когда имеется много факторов неопределенности, являющихся значительными для финансовой отчетности в целом, аудитор может счесть целесообразным в исключительно редких случаях отказаться от выражения мнения вместо включения в аудиторское заключение заявлений в соответствии с требованиями пункта 22. В МСА 705 (пересмотренном)[16] содержатся указания в отношении данного вопроса.

Информационное взаимодействие с регулирующими органами (см. пункты 22–23)

А34. Если аудитор регулируемой организации сочтет необходимым включить в аудиторское заключение ссылку на вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, он может быть обязан проинформировать об этом соответствующие регулирующие, правоохранительные или надзорные органы.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку (см. пункт 24)

А35. При определенных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым потребовать от руководства проведения оценки или расширения ее объема. Если руководство не желает этого делать, аудитор может счесть уместным выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, так как он, вероятно, не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, например аудиторские доказательства в отношении наличия соответствующих планов, утвержденных руководством, или существования других смягчающих обстоятельств.

[16] МСА 705 (пересмотренный), пункт 10.

© IFAC

Приложение

(см. пункты А29, А31–А32)

Примеры аудиторских заключений, в которых привлекается внимание к вопросу непрерывности деятельности

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и информация, раскрытая в финансовой отчетности, является адекватной.
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации.
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и в финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности.

© IFAC

Пример 1. Немодифицированное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600[1] не применяется).**
- **Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.[2]**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.**
- **К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В финансовой отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.**
- **Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

---

1 МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)»*.

2 МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*.

© IFAC

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации АВС [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности[3]

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации АВС (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатах*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на Примечание XXX к финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY. Как отмечается в Примечании 6, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе *«Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»*, мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

---

[3] Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

© IFAC

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность[4]

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)*[5] *– см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*[5]]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [*имя*].

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

---

[4] В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[5] В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

© IFAC

Пример 2. Мнение с оговоркой, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если в финансовой отчетности содержатся существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).**
- **Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.**
- **К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В Примечании YY к финансовой отчетности указаны размеры привлеченного финансирования, даты окончания сроков действия соглашений о финансировании, а также общая сумма привлеченного финансирования; однако финансовая отчетность не содержит описание влияния или возможностей рефинансирования и не характеризует ситуацию как свидетельствующую о наличии существенной неопределенности.**
- **Финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации о существенной неопределенности. Выражено мнение с оговоркой, так как аудитор пришел к выводу о том, что влияние на финансовую отчетность неадекватного раскрытия данной информации является существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим.**
- **Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации АВС [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности[6]

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации АВС (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

[6] Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

© IFAC

По нашему мнению, за исключением неполного раскрытия информации, указанного в разделе *«Основание для выражения мнения с оговоркой»* нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление)* финансовое положение (или *о финансовом положении)* Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как указано в Примечании YY, срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению 19 марта 20X2 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация по этому вопросу, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.*]

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе *«Основание для выражения мнения с оговоркой»*, мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность[7]

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*[8]]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*[8]]

---

[7] Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[8] В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

© IFAC

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [*имя*].

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

© IFAC

Пример 3. Отрицательное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если информация о ней не раскрыта в финансовой отчетности

Для целей примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).**
- **Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.**
- **К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и о том, что Организация рассматривает вопрос об объявлении банкротства. В финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности. Отрицательное мнение выражено в связи с тем, что влияние на финансовую отчетность такого невключения информации является существенным и всеобъемлющим.**
- **От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации АВС [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности[9]

Отрицательное мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации АВС (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие невключения информации, указанной в разделе *«Основание для выражения отрицательного мнения»* нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *не дает правдивого и достоверного представления)* финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

[9] Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

© IFAC

Основание для выражения отрицательного мнения

Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об инициировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 7 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт в разделе «Прочая информация» Примера 7 будет уточняться в связи с описанием определенного вопроса, который послужил основанием для выражения отрицательного мнения и который также оказывает влияние на прочую информацию.*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность[10]

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).* [11]]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

---

[10] Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[11] В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

© IFAC

Приложение № 26
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 580
«ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ»

Международный стандарт аудита (МСА) 580 *«Письменные заявления»* 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, касающиеся получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности.

2. В Приложении 1 приведены другие МСА, в которых содержатся требования к письменным заявлениям с точки зрения предметной области соответствующего стандарта. Специальные требования других МСА к письменным заявлениям не ограничивают применение настоящего стандарта.

Использование письменных заявлений в качестве аудиторских доказательств

3. Аудиторские доказательства – это информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается мнение аудитора[1]. Письменные заявления являются необходимой информацией для аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности организации. Следовательно, письменные заявления, как и ответы на запросы, представляют собой аудиторские доказательства (см. пункт А1).

4. Письменные заявления дают аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Кроме того, сам факт предоставления руководством надежных письменных заявлений не влияет на характер и объем других аудиторских доказательств, которые аудитор получает в отношении исполнения руководством своих обязанностей или в отношении конкретных предпосылок.

Дата вступления в силу

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

Цели

6. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

   (a) получить от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что, по их мнению, они выполнили свои обязательства по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полной информации аудитору;

   (b) подтвердить другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или определенными предпосылками составления финансовой отчетности, посредством письменных заявлений, если аудитор счел такое подтверждение необходимым или если оно требуется в соответствии с другими МСА;

---

[1] МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*, пункт 5(c).

© IFAC

(c) предпринять надлежащие действия в ответ на письменные заявления руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не предоставят запрошенные аудитором письменные заявления.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

письменное заявление – письменное заявление руководства, предоставленное аудитору для подтверждения определенных фактов или для подкрепления других аудиторских доказательств. В данном контексте письменные заявления не включают финансовую отчетность, предпосылки ее подготовки или подтверждающие регистры и записи.

8. Для целей настоящего стандарта использование термина «руководство» означает «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление». Кроме того, в случае использования концепции достоверного представления руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или за составление финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Требования

Руководители, у которых запрашиваются письменные заявления

9. Аудитор должен запросить письменные заявления у членов руководства, которые несут соответствующую ответственность за финансовую отчетность и владеют информацией по рассматриваемым вопросам (см. пункты А2–А6).

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства

Подготовка финансовой отчетности

10. Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы руководство предоставило письменное заявление, подтверждающее, что оно выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, как того требуют условия аудиторского задания[2] (см. пункты А7–А9, А14, А22).

Предоставленная информация и полнота отражения операций

11. Аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что:

(a) руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания[3];

(b) все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности (см. пункты А7–А9, А14, А22).

Описание обязанностей руководства в письменных заявлениях

12. Обязанности руководства должны быть изложены в письменных заявлениях, предусмотренных в пунктах 10 и 11, таким же образом, как они изложены в условиях аудиторского задания.

Прочие письменные заявления

13. В соответствии с другими МСА аудитор обязан запросить письменные заявления. Если, помимо запроса таких заявлений, аудитор сочтет, что ему необходимо получить одно или несколько

---

[2] МСА 210 «*Согласование условий аудиторских заданий*», пункт 6(b)(i).

[3] МСА 210, пункт 6(b)(iii).

© IFAC

письменных заявлений для подтверждения прочих аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности, или тех или иных предпосылок подготовки финансовой отчетности, он должен запросить такие дополнительные письменные заявления (см. пункты А10–А13, А14, А22).

Дата письменных заявлений и период (периоды), который (которые) они охватывают

14. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении (см. пункты А15–А18).

Форма письменных заявлений

15. Письменные заявления руководства должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору. Если в соответствии с законами или нормативными актами руководство обязано делать письменные публичные заявления о своих обязанностях и аудитор устанавливает, что такие заявления соответствуют полностью или частично заявлениям, которые необходимо предоставить в соответствии с пунктами 10 или 11, то отсутствует необходимость включения соответствующих вопросов, содержащихся в таких заявлениях, в письмо-представление руководства (см. пункты А19–А21).

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений и непредоставление запрошенных письменных заявлений

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений

16. Если у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик, то аудитор обязан определить возможное влияние таких сомнений на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом (см. пункты А24–А25).

17. В частности, если имеются несоответствия между письменными заявлениями и прочими аудиторскими доказательствами, аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры для устранения этого противоречия. Если разрешить противоречие не удается, аудитор должен пересмотреть оценку компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик и определить возможное влияние данных факторов на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом (см. пункт А23).

18. Если аудитор приходит к выводу о том, что письменные заявления недостоверны, он должен принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние этого факта на мнение, выраженное в аудиторском заключении, в соответствии с МСА 705[4], с учетом требований пункта 20 настоящего стандарта.

Непредоставление запрошенных письменных заявлений

19. В случае непредоставления руководством запрошенных письменных заявлений аудитор должен:

    (a) обсудить этот вопрос с руководством;

    (b) провести переоценку добросовестности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом;

    (c) принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на мнение, выраженное в аудиторском заключении, в соответствии с МСА 705, с учетом требований пункта 20 настоящего стандарта.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства

[4] МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

© IFAC

20. Аудитор должен отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности в соответствии с положениями МСА 705, если:

(a) аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные пунктами 10 и 11, не являются достоверными, или

(b) руководство не предоставило письменных заявлений, предусмотренных пунктами 10 и 11 (см. пункты А26–А27).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Использование письменных заявлений в качестве аудиторских доказательств (см. пункт 3)

А1. Письменные заявления являются важным источником аудиторских доказательств. Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или не предоставляет их, это может служить для аудитора предупреждением о возможном наличии одного или нескольких 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.

Руководители, у которых запрашиваются письменные заявления (см. пункт 9)

А2. Письменные заявления запрашиваются у руководителей, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности. Состав этих лиц может меняться в зависимости от структуры корпоративного управления организации и требований соответствующего закона или нормативного акта, однако часто ответственной стороной является руководство (а не лица, отвечающие за корпоративное управление). С учетом этого письменные заявления можно запрашивать у генерального директора и финансового директора организации или – в организациях, где такие должности отсутствуют, – у руководителей, занимающих аналогичные должности. Однако в некоторых обстоятельствах за подготовку финансовой отчетности несут ответственность и другие стороны, например лица, отвечающие за корпоративное управление.

А3. Так как ответственность за подготовку финансовой отчетности и за осуществление деятельности организации лежит на ее руководстве, предполагается, что руководство обладает достаточными знаниями о процессе подготовки финансовой отчетности в организации и предпосылках ее подготовки, чтобы на основе этих знаний предоставить письменные заявления.

А4. При этом в некоторых случаях руководство может принять решение о направлении запроса в адрес лиц, участвующих в подготовке и представлении финансовой отчетности и предпосылок ее подготовки, в том числе лиц, обладающих специальными знаниями, связанными с вопросами, по которым запрашиваются письменные заявления. К числу таких лиц могут относиться:

- актуарий, ответственный за оценки, сделанные на основе актуарных расчетов;
- штатные специалисты-инженеры, которые отвечают за оценку обязательств в области охраны окружающей среды и обладают специальными знаниями в этой области;
- внутренний юрист организации, который может предоставить информацию, необходимую для расчета резервов по судебным искам.

А5. В некоторых случаях руководство может включать в письменные заявления оговорки, что заявления сделаны руководством в меру его осведомленности и отражают его мнение. Аудитору целесообразно принять такую формулировку, если он убедился в том, что заявления сделаны лицами, которые исполняют надлежащие функции и обладают соответствующими знаниями по вопросам, включенным в заявления.

А6. Чтобы еще раз подчеркнуть необходимость предоставления руководством обоснованных заявлений, аудитор может обратиться к руководству, чтобы оно подтвердило в своих письменных заявлениях, что оно сделало все запросы, которые считало надлежащими для того, чтобы иметь

© IFAC

возможность предоставить запрошенные письменные заявления. Предполагается, что для таких запросов обычно не требуется какая-либо официальная внутренняя процедура, помимо уже действующих в организации процедур.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства (см. пункты 10–11)

A7. Полученные в ходе аудита аудиторские доказательства выполнения руководством обязанностей, указанных в пунктах 10 и 11, являются недостаточными без получения от руководства подтверждения того, что, по его мнению, оно выполнило эти обязанности. Это связано с тем, что аудитор не может лишь на основе других аудиторских доказательств сформировать суждение о том, действительно ли руководство подготовило и представило финансовую отчетность, а также предоставило информацию аудитору, исходя из согласованного понимания и признания своих обязанностей. Например, аудитор не сможет сделать вывод о том, что руководство организации предоставило ему всю необходимую информацию, согласованную и указанную в условиях аудиторского задания, не запросив у руководства, была ли предоставлена такая информация, и не получив от руководства подтверждения.

A8. Письменные заявления, которые требуется получить в соответствии с пунктами 10 и 11, основываются на согласованном понимании и признании руководством своих обязанностей, сформулированных в условиях аудиторского задания, и предусматривают запрос о подтверждении руководством их выполнения. Кроме того, аудитор может потребовать, чтобы в письменных заявлениях руководство организации повторно подтвердило, что оно осознает и понимает данные обязанности. Такая практика является распространенной в определенных юрисдикциях, но в любом случае она может оказаться особенно уместной, если:

- лица, которые подписали аудиторское задание от имени организации, уже не имеют полномочий по выполнению соответствующих обязанностей;
- условия аудиторского задания были сформулированы в предыдущем году;
- имеются какие-либо признаки того, что руководство неправильно понимает эти обязанности;
- того требуют изменившиеся обстоятельства.

В соответствии с требованием МСА 210[5] при повторном подтверждении руководством того, что оно осознает и подтверждает данные обязанности, оно не должно включать оговорку, что заявления сделаны руководством в меру его осведомленности и отражают его мнение (как указано в пункте 5 настоящего стандарта).

Особенности организаций государственного сектора

A9. Задание аудитора на проведение аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора могут быть шире, чем при аудите финансовой отчетности иных организаций. В результате основополагающее допущение в отношении ответственности руководства, исходя из которого проводится аудит финансовой отчетности, подготовленной организацией государственного сектора, может привести к необходимости получения дополнительных письменных заявлений. К ним могут относиться письменные заявления, подтверждающие, что сделки и операции осуществлялись в соответствии с законом, нормативным актом или иными регламентирующими документами.

Прочие письменные заявления (см. пункт 13)

Дополнительные письменные заявления в отношении финансовой отчетности

A10. Помимо письменного заявления, которое требуется предоставить в соответствии с пунктом 10, аудитор может счесть необходимым запросить другие письменные заявления в отношении финансовой отчетности. Такие письменные заявления могут дополнять письменное заявление, предусмотренное пунктом 10, но не являются его составной частью. Эти заявления могут касаться следующих вопросов:

- являются ли выбор и применение учетной политики надлежащими;

[5] МСА 210, пункт 6(b).

© IFAC

- были ли признаны, оценены, представлены или раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности указанные ниже статьи и вопросы, если это необходимо в рамках соответствующей концепции:
  - планы или намерения, которые могут повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств;
  - обязательства (как фактические, так и условные);
  - право собственности на активы или контроль над ними, залоговые права или обременения в отношении активов, а также активы, переданные в залог в качестве обеспечения;
  - положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые могут повлиять на финансовую отчетность, в том числе несоблюдение таких положений.

Дополнительные письменные заявления в отношении информации, предоставляемой аудитору

A11. Помимо письменного заявления, предусмотренного пунктом 11, аудитор может счесть необходимым запросить у руководства письменное заявление, в котором будет указано, что аудитор был уведомлен обо всех недостатках системы внутреннего контроля, о которых известно руководству.

Письменные заявления в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности

A12. При получении доказательств в отношении суждений или намерений либо при оценке данных суждений и намерений аудитор может рассмотреть один или несколько из приведенных ниже вопросов:

- осуществление заявленных намерений организации в предыдущих периодах;
- причины, по которым организация выбрала тот или иной порядок действий;
- способность организации придерживаться определенного порядка действий;
- наличие или отсутствие любой другой информации, которая могла бы быть получена в ходе аудита и которая, возможно, не соответствует суждениям или намерениям руководства.

A13. Кроме того, аудитор может счесть необходимым запросить у руководства письменные заявления в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности, в частности для подтверждения сформированного аудитором на основе прочих аудиторских доказательств понимания суждений или намерений руководства в отношении конкретной предпосылки или ее полноты. Например, если намерение руководства является важным для оценки стоимости инвестиций, то аудитор, вероятно, не сможет обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если не получит письменное заявление руководства в отношении его намерений. Такие письменные заявления предоставляют аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не обеспечивают наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении данной предпосылки подготовки финансовой отчетности.

Информирование о пороговом значении (см. пункты 10–11, 13)

A14. В соответствии с МСА 450[6] при проведении аудита аудитор обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными. Аудитор может установить пороговое значение, в случае превышения которого искажения не могут расцениваться как явно незначительные. Таким же образом аудитор может рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать руководство организации о пороговом значении, которое установлено для целей запрашиваемых письменных заявлений.

Дата письменных заявлений и период (периоды), который (которые) они охватывают (см. пункт 14)

A15. С учетом того, что письменные заявления руководства являются необходимым аудиторским доказательством, аудиторское мнение не может быть выражено ранее даты письменного заявления руководства, а аудиторское заключение не может быть датировано более ранним

[6] МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункт 5.

© IFAC

числом, чем эта дата. Кроме того, так как аудитора интересуют события, имевшие место вплоть до даты аудиторского заключения, поскольку они могут потребовать внесения корректировок или раскрытия информации в финансовой отчетности, письменные заявления руководства должны быть датированы числом, которое по возможности максимально приближено к дате аудиторского заключения о финансовой отчетности, но не позже этой даты.

A16. В некоторых случаях аудитору, возможно, надлежит получить письменное заявление руководства в отношении определенной предпосылки подготовки финансовой отчетности в период проведения аудита. В этом случае аудитору впоследствии может потребоваться запросить уточненную версию письменного заявления руководства.

A17. Письменные заявления руководства должны охватывать все периоды, на которые имеются указания в аудиторском заключении, поскольку руководство должно еще раз подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются актуальными. Аудитор и руководство могут договориться о формулировке письменного заявления, в котором уточняется информация в отношении письменных заявлений за предыдущие периоды и указано, имели ли место какие-либо изменения, касающиеся таких заявлений и, если да, какие именно.

A18. Могут возникнуть ситуации, когда действующие члены руководства не занимали соответствующих должностей в течение всех периодов, на которые имеются указания в аудиторском заключении. Такие лица могут заявить, что они не в состоянии предоставить некоторые или все письменные заявления, поскольку они не занимали соответствующих должностей в определенный период. Однако это обстоятельство не уменьшает ответственности, которую несут эти лица в отношении финансовой отчетности в целом. Таким образом, требование, согласно которому аудитор должен запросить у руководства письменные заявления, полностью отхватывающие соответствующий период (соответствующие периоды), остается применимым.

Форма письменных заявлений (см. пункт 15)

A19. Письменные заявления должны быть включены в письмо-представление руководства, адресованное аудитору. Однако в некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут предусматривать требование, в соответствии с которым руководство должно сделать письменное публичное заявление о своих обязанностях. Хотя такое публичное заявление предназначено для пользователей финансовой отчетности или соответствующих органов власти, аудитор может решить, что оно представляет собой надлежащее письменное заявление, соответствующее отдельным или всем заявлениям, предусмотренным пунктами 10 и 11. Следовательно, нет необходимости включать соответствующие вопросы, отраженные в таком публичном заявлении, в письмо-представление руководства. Повлиять на решение аудитора по этому вопросу могут следующие факторы:

- включает ли заявление подтверждение выполнения обязательств, указанных в пунктах 10 и 11;
- было ли заявление представлено или одобрено лицами, у которых аудитор запрашивает соответствующие письменные заявления;
- предоставлена ли аудитору копия заявления в срок, максимально приближенный к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не позднее этой даты (см. пункт 14).

A20. Официальное заявление о соблюдении законов или нормативных актов или об утверждении финансовой отчетности не содержит достаточной информации, позволяющей аудитору удостовериться в том, что все необходимые заявления были сделаны сознательно. Описание обязанностей руководства в законе или нормативном акте также не заменяет собой запрошенные письменные заявления.

A21. В Приложении 2 представлен пример письма-представления руководства.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты 10–11, 13)

© IFAC

А22. В соответствии с МСА 260[7] (пересмотренным) аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о письменных заявлениях, запрошенных аудитором у руководства.

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений и непредоставление запрошенных письменных заявлений

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений (см. пункты 16–17)

А23. В случае выявления несоответствий между одним или несколькими из письменных заявлений и аудиторскими доказательствами, полученными из другого источника, аудитор может проанализировать, остается ли актуальной оценка рисков, и, если нет, пересмотреть оценку рисков и определить характер, сроки выполнения и объем дальнейших аудиторских процедур, чтобы предпринять действия в ответ на оцененные риски.

А24. Сомнения в отношении компетентности, честности, этических ценностей или добросовестности руководства или в отношении его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик могут стать основанием для вывода аудитора о том, что степень риска искажений со стороны руководства в финансовой отчетности такова, что проведение аудита невозможно. В таком случае аудитор может счесть необходимым отказаться от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом, кроме случаев, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, предпримут надлежащие корректирующие действия. Однако такие действия могут оказаться недостаточными для того, чтобы аудитор мог выразить немодифицированное мнение.

А25. В соответствии с МСА 230[8] аудитор обязан документально оформить значимые вопросы, возникающие в ходе аудита, выводы, сделанные по ним, и значимые профессиональные суждения, на основе которых были сделаны эти выводы. Аудитор может выявить значительные проблемы, связанные с компетентностью, добросовестностью, этическими ценностями, добросовестностью руководства, а также с его стремлением к достижению или обеспечением этих характеристик, но при этом сделать вывод о том, что письменные заявления тем не менее являются достоверными. В таком случае этот значимый вопрос оформляется документально в соответствии с МСА 230.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства (см. пункт 20)

А26. Как разъясняется в пункте А7, аудитор не может сделать вывод о выполнении руководством обязательств, указанных в пунктах 10 и 11, исходя исключительно из прочих аудиторских доказательств. Следовательно, если, как указано в пункте 20(а), аудитор приходит к выводу о том, что письменные заявления по этим вопросам недостоверны, или если руководство не предоставляет эти письменные заявления, аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, которое может оказать на финансовую отчетность отсутствие у аудитора такой возможности, не ограничивается конкретными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности, а следовательно, имеет всеобъемлющий характер. МСА 705 (пересмотренный) [9] обязывает аудитора отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в таких условиях.

А27. Если письменное заявление было изменено по сравнению с заявлением, запрошенным аудитором, это не всегда означает, что руководство не предоставило письменное заявление. Однако причина, лежащая в основе внесенных изменений, может повлиять на мнение, выраженное в аудиторском заключении. Например:

- письменные заявления о выполнении руководством своих обязательств по подготовке финансовой отчетности могут указывать на то, что руководство считает, что, за исключением случаев существенных отклонений от соблюдения определенного требования, содержащегося в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, финансовая отчетность подготовлена в соответствии с этой концепцией. Требование пункта 20 неприменимо, так как аудитор сделал вывод о том, что руководство предоставило достоверное письменное заявление. Однако в соответствии с МСА 705

---

[7] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 16(c)(ii).

[8] МСА 230 *«Аудиторская документация»*, пункты 8(c) и 10.

[9] МСА 705 (пересмотренный), пункт 9.

© IFAC

аудитору надлежит рассмотреть влияние указанного несоблюдения на мнение, выраженное в аудиторском заключении).

- в письменном заявлении в отношении обязанности руководства предоставить аудитору всю необходимую информацию, предусмотренную условиями аудиторского задания, может быть указано, что, по мнению руководства, оно такую информацию аудитору предоставило, за исключением информации, уничтоженной в результате пожара. Требование пункта 20 неприменимо, так как аудитор сделал вывод о том, что руководство предоставило достоверное письменное заявление. Однако в соответствии с МСА 705 аудитору надлежит рассмотреть влияние на финансовую отчетность уничтоженной в результате пожара информации с учетом степени ее распространенности, а также последствия такого факта уничтожения информации для мнения, выраженного в аудиторском заключении).

Приложение 1

(см. пункт 2)

Перечень МСА, содержащих требования в отношении письменных заявлений

Данное приложение приводит перечень пунктов других МСА, которые требуют специальных письменных заявлений, относящихся к предмету задания. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункт 39.
- МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункт 16.
- МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункт 14.
- МСА 501 *«Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»*, пункт 12.
- МСА 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»*, пункт 22.
- МСА 550 *«Связанные стороны»*, пункт 26.
- МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункт 9.
- МСА 570 *«Непрерывность деятельности»*, пункт 16(e).
- МСА 710 *«Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*, пункт 9.
- МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункт 13(c)

© IFAC

Приложение 2

(см. пункт А21)

Пример письма-представления руководства

Настоящий пример письма включает в себя письменные заявления, которые необходимо предоставить в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСА. В данном примере предполагается, что применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности и требование МСА 570[1], касающееся получения письменного заявления, неприменимо, а также не существует ограничений в отношении запрашиваемых письменных заявлений. При наличии исключений потребовалось бы изменить заявления для отражения данных исключений.

[Фирменный бланк организации]

(Аудитору) (Дата)

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации АВС за год, закончившийся 31 декабря 20XX года[2], с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и во всех существенных отношениях (или *дает ли она правдивое и достоверное представление*) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

(На основании имеющихся у нас сведений и согласно нашему мнению, сделав все запросы, которые мы считали необходимыми для получения надлежащей информации), мы подтверждаем следующее:

Финансовая отчетность

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от [дата], в отношении подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно (или *дает правдивое и достоверное представление*) в соответствии с данными стандартами.
- Значительные допущения, используемые нами при расчете оценочных значений, в том числе по статьям, оцениваемым по справедливой стоимости, являются обоснованными (МСА 540).
- Взаимоотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСА 550).
- В отношении всех событий после отчетной даты, для которых в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации, были сделаны необходимые корректировки или раскрыта необходимая информация (МСА 560).
- Последствия неисправленных искажений являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом. Список неисправленных искажений прилагается к настоящему письму-представлению руководства (МСА 450).
- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым (см. пункт А10 настоящего стандарта).]

Предоставленная информация

- Мы предоставили вам:[3]

  доступ ко всей известной нам информации, относящейся к подготовке финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, документация и прочие сведения;

  дополнительную информацию, которую вы запросили у нас для целей проведения аудита;

---

1 МСА 570 *«Непрерывность деятельности»*.

2 В случаях, когда заключение аудитора предоставляется более чем за один период, аудитор корректирует дату таким образом, чтобы письмо относилось ко всем периодам, которые охватывает аудиторское заключение.

3 Если аудитор включил прочие вопросы, относящиеся к ответственности руководства в письмо-соглашение об условиях аудиторского задания в соответствии с МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*, может быть рекомендовано включить эти вопросы в письменные заявления руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление.

© IFAC

неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, от которых, как вы установили, вам необходимо получить аудиторские доказательства.

- Все операции были отражены в данных бухгалтерского учета и представлены в финансовой отчетности.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий (МСА 240).
- Мы предоставили вам всю известную нам информацию о недобросовестных действиях (в том числе предполагаемых), которые имеют последствия для организации и в которые вовлечены следующие лица:
  - руководство;
  - сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля;
  - прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность (МСА 240).
- Мы раскрыли вам всю информацию в отношении любых заявлений о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на финансовую отчетность, которая была предоставлена нам действующими или бывшими сотрудниками, аналитиками, органами регулирования и другими лицами (МСА 240).
- Мы предоставили вам информацию обо всех известных нам случаях несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых может быть рассмотрено при подготовке финансовой отчетности (МСА 250).
- Мы раскрыли информацию о связанных сторонах организации, а также обо всех известных нам взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами (МСА 550).
- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым (см. пункт А11 настоящего стандарта).]

[Должность] [Подпись]

© IFAC

Приложение № 27
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 600
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»

Международный стандарт аудита (МСА) 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»* должен рассматриваться в совокупности с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита применяются к аудиту группы. Настоящий стандарт устанавливает обязанности применительно к аудиту группы, особенно в тех случаях, когда привлекаются аудиторы компонентов.

2. Настоящий стандарт, при необходимости адаптированный к обстоятельствам, может быть полезен для аудитора, когда он привлекает других аудиторов к аудиту финансовой отчетности, которая не является финансовой отчетностью группы. Например, аудитор может привлечь другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации или инспектирования физического наличия основных средств в отдаленных подразделениях.

3. Аудитор компонента может быть обязан в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин выразить мнение аудитора в отношении финансовой отчетности компонента. Команда аудитора группы может принять решение об использовании аудиторских доказательств, которые являются основанием для выражения мнения аудитора о финансовой отчетности компонента, в качестве аудиторских доказательств для целей аудита группы, однако в любом случае должны применяться требования настоящего стандарта (см. пункт А1).

4. В соответствии с МСА 220[1] руководитель аудита группы должен убедиться в том, что те, кто участвует в выполнении задания по аудиту группы, включая аудиторов компонентов, совместно обладают надлежащими компетенциями и возможностями. Руководитель аудита группы также несет ответственность за управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы.

5. Руководитель аудита группы применяет требования МСА 220 вне зависимости от того, кто проводит работу в отношении финансовой информации компонента – руководитель аудита группы или аудитор компонента. Настоящий стандарт помогает руководителю аудита группы выполнять требования МСА 220 в случаях, когда аудиторы компонентов выполняют задания в отношении финансовой информации компонентов.

6. Аудиторский риск представляет собой функцию рисков существенного искажения и риска необнаружения[2]. В случае аудита группы он включает риск того, что аудитор компонента может не выявить искажение финансовой информации компонента, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности группы, и риск того, что команда аудитора группы может не выявить это искажение. Настоящий стандарт разъясняет вопросы, которые рассматривает команда аудитора группы при определении характера, сроков и уровня своего участия в процедурах оценки рисков и дальнейших аудиторских процедурах, выполняемых аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов. Целью такого

---

1 МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты 14–15.

2 МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 34.

© IFAC

участия является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, обосновывающих мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы.

Дата вступления в силу

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

Цели

8. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

   (a) определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности группы;

   (b) действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы:

      (i) четко информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках выполнения их работы в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;

      (ii) получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность группы подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Определения

9. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) компонент – организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в финансовую отчетность группы (см. пункты А2–А4);

   (b) аудитор компонента – аудитор, который по поручению команды аудитора группы проводит работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы (см. пункт А7);

   (c) руководство компонента – руководство, ответственное за подготовку финансовой информации компонента;

   (d) существенность для компонента – уровень существенности, установленный для компонента командой аудитора группы;

   (e) группа – все компоненты, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы. В группу всегда входит больше одного компонента;

   (f) аудит группы – аудит финансовой отчетности группы;

   (f) мнение аудитора группы – мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы;

   (h) руководитель аудита группы – партнер или другое лицо в аудиторской организации, ответственное за задание по аудиту группы и его выполнение, а также за подготовку аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, которое выпускается от имени аудиторской организации. Когда аудиторы проводят совместный аудит группы, партнеры по выполнению совместного аудиторского задания и их аудиторские группы в совокупности представляют собой руководителя аудита группы и команду аудитора группы. Настоящий стандарт, однако, не распространяется на взаимоотношения между аудиторами, участвующими в выполнении совместного задания, или работу, выполняемую одним из таких аудиторов в отношении работы, проведенной другим аудитором;

   (i) команда аудитора группы – партнеры, включая руководителя аудита группы, и сотрудники, которые разрабатывают общую стратегию аудита группы, информируют аудиторов компонентов, выполняют работу в отношении процесса составления консолидированной финансовой отчетности (информации) и оценивают выводы, сделанные с использованием

© IFAC

аудиторских доказательств как основы для формирования мнения в отношении финансовой отчетности группы;

(j) финансовая отчетность группы – финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одного компонента. Термин «финансовая отчетность группы» также относится к комбинированной финансовой отчетности, включающей сводную финансовую информацию, подготовленную компонентами, не имеющими материнской организации, но находящимися под общим контролем;

(k) руководство группы – руководство, ответственное за подготовку финансовой отчетности группы;

(l) средства контроля на уровне группы – средства контроля за процессом подготовки финансовой отчетности группы, разработанные, внедренные и поддерживаемые в рабочем состоянии руководством группы;

(m) значительный компонент – компонент, определенный командой аудитора группы, который: (i) имеет индивидуальную финансовую значимость для группы или (ii) в силу своего особого характера или обстоятельств с большой вероятностью будет связан со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункты А5–А6).

10. При ссылке на «применимую концепцию подготовки финансовой отчетности» имеется в виду концепция подготовки финансовой отчетности, которая применяется к финансовой отчетности группы. При ссылке на «процесс консолидации» имеется в виду следующее:

(a) признание, оценка, представление и раскрытие финансовой информации компонентов в финансовой отчетности группы посредством консолидации, пропорциональной консолидации либо использования метода долевого участия или первоначальной стоимости;

(b) представление в комбинированной финансовой отчетности сводной финансовой информации компонентов, не имеющих материнской организации, но находящихся под общим контролем.

Требования

Ответственность

11. Руководитель аудита группы отвечает за общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законами и нормативными требованиями, а также за соответствие выпускаемого аудиторского заключения обстоятельствам[3]. Как следствие из сказанного выше, в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы не должно быть ссылки на аудитора компонента, если только включение такой ссылки не предусмотрено законами или нормативными актами. Если включение такой ссылки регламентируется законом или нормативными актами, в аудиторском заключении следует указать, что данная ссылка не уменьшает ответственность руководителя аудита группы или аудиторской организации, в которой работает такой руководитель, за мнение, выраженное аудитором группы (см. пункты А8–А9).

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

12. При применении МСА 220 руководитель аудита группы должен определить, существуют ли разумные основания для того, чтобы ожидать получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности и финансовой информации компонентов, которые послужат основой мнения аудитора группы. Для этой цели руководитель аудита группы должен получить понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения в объеме, достаточном для выявления компонентов, которые с большой вероятностью могут являться значительными. Если аудиторы компонентов выполняют работу в отношении финансовой информации таких компонентов, руководитель аудита группы оценивает, сможет ли команда аудитора группы принять участие в работе этих аудиторов компонентов в объеме, необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А10–А12.).

---

[3] МСА 220, пункт 15.

© IFAC

13. Если руководитель аудита группы приходит к выводу, что:

    (a) команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничений, введенных руководством группы;

    (b) результатом указанной неспособности может стать отказ от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы,[4]

    руководитель аудита группы должен:

    (a) в случае получения нового задания – отказаться от него, а в случае продолжения отношений с клиентом – прекратить работу по этому заданию, если такое прекращение возможно в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами;

    (b) в тех случаях, когда законы или нормативные акты запрещают аудитору отказываться от задания или когда прекращение работ по заданию невозможно по иным причинам, после выполнения аудиторской аудита финансовой отчетности группы в максимально возможном объеме отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы (см. пункты А13–А19.).

Условия выполнения задания

14. Руководитель аудита группы должен согласовать условия выполнения задания по аудиту группы в соответствии с МСА 210[5] (см. пункты А20–А21).

Общая стратегия аудита и план аудита

15. Команда аудитора группы должна разработать общую стратегию аудита и план аудита в соответствии с МСА 300[6].

16. Руководитель аудита группы должен проверить общую стратегию аудита группы и план аудита группы (см. пункт А22).

Понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения

17. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения, получив понимание деятельности организации и ее окружения.[7] Команда аудитора группы должна:

    (a) улучшить свое понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы, полученное на этапе принятия решения о начале или продолжении отношений с клиентом;

    (b) получить понимание процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные компонентам руководством группы (см. пункты А23–А29).

18. Команда аудитора группы должна получить достаточное понимание для того, чтобы:

    (a) подтвердить или пересмотреть первоначальные результаты определения компонентов, которые с большой вероятностью являются значительными;

    (b) оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу недобросовестных действий или ошибок[8] (см. пункты А30–А31).

Понимание деятельности аудитора компонента

19. Если команда аудитора группы планирует сделать запрос о выполнении работы в отношении финансовой информации компонента аудиторами компонента, команда аудитора группы должна получить понимание в отношении следующего (см. пункты А32–А35):

    (a) насколько аудитор компонента понимает и будет выполнять этические требования, относящиеся к аудиту группы, в частности, является ли он независимым (см. пункт А37);

---

4 МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

5 МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*.

6 МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*, пункты 7–12.

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

8 МСА 315 (пересмотренный).

© IFAC

(b) какова профессиональная компетентность аудитора компонента (см. пункт А38);

(c) сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в той степени, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

(d) осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за деятельностью аудиторов (см. пункт А36).

20. Если аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, предъявляемым в рамках аудита группы или у команды аудитора группы вызывают серьезную обеспокоенность другие вопросы, перечисленные в пунктах 19 (a) – (c), команде аудитора группы необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся финансовой информации компонента, без привлечения аудитора компонента к выполнению работы в отношении финансовой информации данного компонента (см. пункты А39–А41).

Существенность

21. Команда аудитора группы должна определить следующее (см. пункт А42):

(a) существенность для финансовой отчетности группы в целом при разработке общей стратегии аудита группы;

(b) наличие в финансовой отчетности группы при конкретных обстоятельствах определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности группы в целом, может обоснованно рассматриваться как способное повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации;

(c) уровень существенности компонента для тех компонентов, аудиторы которых будут проводить аудит или обзорную проверку в целях аудита группы. В целях снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом, уровень существенности для компонента должен быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом (см. пункты А43–А44);

(d) пороговое значение, выше которого искажения не могут расцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы (см. пункт А45).

22. В тех случаях, когда аудиторы компонентов проводят аудит для целей аудита группы, команда аудитора группы должна оценить, определена ли надлежащим образом существенность для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента (см. пункт А46).

23. Если компонент подлежит аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине, а команда аудитора группы принимает решение использовать результаты такого аудита, чтобы обеспечить наличие аудиторских доказательств для целей аудита группы, команда аудитора группы должна определить, соответствует ли:

(a) уровень существенности для финансовой отчетности компонента в целом, а также

(b) уровень существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента

требованиям настоящего стандарта.

Принятие мер в ответ на оцененные риски

24. Аудитор должен разработать и реализовать надлежащие меры в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности[9]. Команда аудитора группы должна определить вид работ, который должна выполнить команда аудитора группы или аудиторы компонентов по ее поручению в отношении финансовой информации компонентов (см. пункты 26–29). Команда аудитора группы также должна определить характер, сроки и объем своего участия в работе аудиторов компонентов (см. пункты 30–31).

---

[9] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

© IFAC

25. Если характер, сроки и объем работ, которые планируется выполнить в отношении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности или финансовой информации компонентов, основаны на предположении о том, что средства контроля на уровне группы функционируют эффективно, или если процедуры проверки по существу, взятые отдельно, не могут обеспечить наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, команда аудитора группы должна протестировать или попросить аудитора компонента протестировать эффективность функционирования указанных средств контроля.

Определение вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов (см. пункт А47)

Значительные компоненты

26. В отношении компонента, который является значительным в силу своей индивидуальной финансовой значительности для группы, команда аудитора группы или действующий по ее поручению аудитор компонента должны поводить аудит финансовой информации, исходя из уровня существенности для такого компонента.

27. В отношении компонента, который является значительным в связи с высокой вероятностью возникновения значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы по причине его специфического характера или обстоятельств, команда аудитора группы или действующий по ее поручению аудитор компонента должны выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий:

(a) аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента;

(b) аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации, связанных с вероятными значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункт А48);

(c) заданные аудиторские процедуры в отношении значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункт А49).

Компоненты, которые не являются значительными

28. В отношении компонентов, которые не являются значительными, команда аудитора группы должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы (см. пункт А50).

29. Если команда аудитора группы не считает, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы будут получены в результате:

(a) работы, выполненной в отношении финансовой информации значительных компонентов;

(b) работы, выполненной в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации;

(c) аналитических процедур, выполняемых на уровне группы,

то команда аудитора группы должна выбрать компоненты, которые не являются значительными, и выполнить сама или запросить выполнение аудитором компонента одного или нескольких из следующих действий в отношении финансовой информации отдельных выбранных компонентов (см. пункты А51–А53):

- аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации;
- обзорная проверка финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- заданные процедуры.

Команда аудитора группы должна менять выборку компонентов с течением времени.

© IFAC

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (см. пункты А54–А55)

Значительные компоненты: оценка рисков

30. Если аудитор компонента проводит аудит финансовой информации значительного компонента, команда аудитора группы должна принимать участие в оценке рисков, проводимой аудитором компонента, для выявления значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Характер, сроки и объем такого участия зависят от понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента, получение которого как минимум включает следующее:

    (a) обсуждение с аудитором компонента или руководством компонента тех видов деятельности компонента, которые являются значительными для группы;

    (b) обсуждение с аудитором компонента подверженности компонента риску существенного искажения финансовой информации в результате недобросовестных действий или ошибки;

    (c) анализ документации аудитора компонента в отношении выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Такая документация может быть составлена в форме меморандума, содержащего вывод аудитора компонента в отношении выявленных значительных рисков.

Выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы: дальнейшие аудиторские процедуры

31. Если значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы выявляются в отношении компонента, по которому работа выполняется аудитором компонента, команда аудитора группы должна оценить целесообразность выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. На основании своего понимания деятельности аудитора компонента команда аудитора группы должна определить необходимость своего участия в выполнении дальнейших аудиторских процедур.

Процесс консолидации

32. В соответствии с пунктом 17 команда аудитора группы получает понимание в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные руководством группы компонентам. В соответствии с пунктом 25 команда аудитора группы или аудитор компонента по поручению команды аудитора группы проводит тестирование операционной эффективности средств контроля на уровне группы, если характер, сроки выполнения и объем работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации, основаны на предположении, что средства контроля на уровне группы функционируют эффективно, или если одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок.

33. Команда аудитора группы должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникающие в результате процесса консолидации. Они должны включать оценку того, все ли компоненты включены в финансовую отчетность группы.

34. Команда аудитора группы должна оценить надлежащий характер, полноту и точность связанных с консолидацией корректировок и реклассификаций, а также наличие факторов риска недобросовестных действий или признаков возможной предвзятости руководства (см. пункт А56).

35. Если финансовая информация компонента не подготавливалась в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к финансовой отчетности группы, команда аудитора группы должна оценить, была ли финансовая информация этого компонента надлежащим образом скорректирована для целей подготовки и представления финансовой отчетности группы.

36. Команда аудитора группы должна определить, соответствует ли финансовая информация, указанная в сообщении от аудитора компонента (см. пункт 41(c)), той финансовой информации, которая была включена в финансовую отчетность группы.

© IFAC

37. Если финансовая отчетность группы включает финансовую отчетность компонента, отчетный период которого заканчивается на дату, отличную от даты конца отчетного периода группы, команда аудитора группы должна оценить, были ли внесены в такую финансовую отчетность надлежащие корректировки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

События после отчетной даты

38. В случае аудита финансовой информации компонентов командой аудитора группы или аудиторами компонентов, команда аудитора группы или аудиторы компонентов должны выполнить процедуры, предназначенные для выявления событий, которые произошли в этих компонентах в период между датой финансовой информации компонентов и датой аудиторского заключения о финансовой отчетности группы и которые могут потребовать внесения корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности группы.

39. В тех случаях, когда аудиторы компонентов выполняют работу, отличную от аудита финансовой информации компонентов, команда аудитора группы должна попросить аудиторов компонентов проинформировать ее о событиях после отчетной даты, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы, если им станет о них известно.

Информационное взаимодействие с аудитором компонента

40. Команда аудитора группы должна своевременно информировать аудитора компонента о своих требованиях. Такая информация должна содержать описание выполняемых работ, информацию об использовании выполненных работ, форме и содержании сообщения, направляемого аудитором компонента команде аудитора группы. Она также должна включать следующее (см. пункты А57, А58, А60):

    (a) требование о том, чтобы аудитор компонента, который знает, в каком контексте команда аудитора группы будет использовать результаты его работы, подтвердил, что будет сотрудничать с командой аудитора группы (см. пункт А59);

    (b) этические требования, касающиеся аудита группы, в частности требования в отношении независимости;

    (c) в случае аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента уровень существенности для компонента (если применимо, уровень или уровни существенности в отношении видов операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытия информации) и пороговое значение, выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы;

    (d) выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки, которые имеют отношение к работе аудитора компонента. Команда аудитора группы должна потребовать, чтобы аудитор компонента своевременно предоставлял информацию о любых других значительных выявленных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки у компонента и о мерах, принятых аудитором компонента в ответ на такие риски;

    (e) перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы, и информацию о других связанных сторонах, о которых известно команде аудитора группы. Команда аудитора группы должна потребовать, чтобы аудитор компонента своевременно предоставлял ей информацию о связанных сторонах, которые ранее не были выявлены руководством группы или командой аудитора группы. Команда аудитора группы должна принять решение о том, сообщать ли о таких дополнительных связанных сторонах аудиторам других компонентов.

41. Команда аудитора группы должна запросить у аудитора компонента информацию по вопросам, которые имеют значение для выводов команды аудитора группы по итогам аудита группы. Такая информация должна включать следующее (см. пункт А60):

    (a) информацию о том, соблюдал ли аудитор компонента все этические требования, применимые к аудиту группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;

    (b) информацию о том, выполнял ли аудитор компонента требования команды аудитора группы;

© IFAC

(c) указание на состав финансовой информации компонента, по которой аудитор компонента представляет свой отчет;

(d) сведения о случаях несоблюдения законов или нормативных актов, которые могли бы привести к существенному искажению финансовой отчетности группы;

(e) перечень неисправленных искажений финансовой информации компонента (перечень не должен включать искажений, не превышающих порогового значения для очевидно несущественных искажений, о которых была получена информация от команды аудитора группы (см. пункт 40(c));

(f) информацию о признаках возможной предвзятости руководства;

(g) описание всех выявленных значительных недостатков системы внутреннего контроля на уровне компонента;

(h) иные значительные вопросы, о которых аудитор компонента уже информировал или собирается проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, компонента, включая совершенные или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в системе внутреннего контроля на уровне компонента, или других лиц, когда такие недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента;

(i) все другие вопросы, которые могут иметь значение для аудита группы или к которым аудитор компонента захочет привлечь внимание команды аудитора группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменном заявлении, которое аудитор компонента запросил у руководства компонента;

(j) общие результаты работ, выводы или мнение аудитора компонента.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Оценка информации, полученной от аудитора компонента, и достаточности выполненных им работ

42. Команда аудитора группы должна оценить информацию, полученную от аудитора компонента (см. пункт 41). Команда аудитора группы должна:

(a) обсудить в установленном порядке значительные вопросы, возникшие в связи с оценкой, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством группы;

(b) определить необходимость проверки других соответствующих частей аудиторской документации аудитора компонента (см. пункт А61).

43. Если команда аудитора группы приходит к выводу, что работа, выполненная аудитором компонента, является недостаточной, она должна определить, какие дальнейшие процедуры необходимо выполнить и кто их будет выполнять: аудитор компонента или команда аудитора группы.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

44. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, чтобы аудитор имел возможность сделать обоснованные выводы, на основании которых будет выражено мнение аудитора.[10] Команда аудитора группы должна оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате аудиторских процедур, выполненных в отношении процесса консолидации, и работы, выполненной командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов, на основании которых будет выражено мнение аудитора группы (см. пункт А62).

45. Руководитель аудита группы должен оценить влияние неисправленных искажений (которые были выявлены командой аудитора группы или информация о которых была предоставлена аудиторами компонента), а также влияние случаев невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора группы (см. пункт А63).

[10] МСА 200, пункт 17.

© IFAC

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы

Информационное взаимодействие с руководством группы

46. Команда аудитора группы должна принять решение, о каких недостатках системы внутреннего контроля информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство группы в соответствии с МСА 265.[11] При принятии решения команда аудитора группы должна рассмотреть:

    (a) недостатки системы внутреннего контроля на уровне группы, выявленные командой аудитора группы;

    (b) недостатки системы внутреннего контроля, выявленные командой аудитора группы в процедурах внутреннего контроля компонентов;

    (c) недостатки системы внутреннего контроля, которые были доведены до сведения команды аудитора группы аудиторами компонента.

47. Если недобросовестные действия были выявлены командой аудитора группы или доведены до ее сведения аудитором компонента (см. пункт 41(h)) или если имеется информация, указывающая на возможность недобросовестных действий, команда аудитора группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных за предотвращение и выявление недобросовестных действий в рамках своих обязанностей (см. пункт А64).

48. Аудитор компонента может быть обязан в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин выразить мнение аудитора в отношении финансовой отчетности компонента. В этом случае команда аудитора группы должна попросить руководство группы информировать руководство компонента о любом вопросе, о котором стало известно команде аудитора группы и который может иметь значение для финансовой отчетности компонента, но о котором руководству компонента может быть неизвестно. Если руководство группы отказывается информировать руководство компонента о данном вопросе, команда аудитора группы должна обсудить его с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы. Если вопрос остается нерешенным, команда аудитора группы с учетом всех правовых соображений и профессиональных вопросов конфиденциальности должна рассмотреть вопрос о том, не следует ли рекомендовать аудитору компонента не предоставлять аудиторское заключение о финансовой отчетности компонента до тех пор, пока вопрос не будет решен (см. пункт А65).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы

49. Команда аудитора группы должна информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующих вопросах в дополнение к тем, которые регулируются МСА 260[12] и другими МСА (см. пункт А66):

    (a) обзор видов работ, которые необходимо будет выполнить в отношении финансовой информации компонентов;

    (b) обзор характера запланированного участия команды аудитора группы в работе, которая должна выполняться аудиторами компонентов в отношении финансовой информации значительных компонентов;

    (c) случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная командой аудитора группы, вызвала обеспокоенность качеством работы данного аудитора;

    (d) любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например в тех случаях, когда доступ команды по аудиту группы к информации может быть ограничен;

    (e) недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в отношении средств контроля на уровне группы, или прочих лиц в тех случаях, когда эти недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой

---

[11] МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*.

[12] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*.

© IFAC

отчетности группы.

Документация

50. Команда аудитора группы должна отражать в аудиторской документации следующие вопросы:[13]

(a) анализ компонентов с указанием тех компонентов, которые являются значительными, и вид работ, выполненных в отношении финансовой информации компонентов;

(b) характер, сроки и объем участия команды аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении значительных компонентов, включая, если возможно, анализ командой аудитора группы соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов и сделанных ими выводов;

(c) обмен информацией в письменной форме между командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении требований команды аудитора группы.

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Компоненты, подлежащие аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин (см. пункт 3)

A1. Следующие факторы могут повлиять на решение команды аудитора группы о том, использовать ли результаты аудита, проводимого в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин, в качестве аудиторских доказательств для целей аудита группы:

- различия в концепциях подготовки финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности компонента и финансовой отчетности группы;
- различия в аудиторских и иных стандартах, применяемых аудитором компонента и в ходе аудита финансовой отчетности группы;
- своевременность завершения аудита финансовой отчетности компонента в соответствии с графиком подготовки отчетности группы.

Определения

Компонент (см. пункт 9(a))

A2. Структура группы влияет на способ определения ее компонентов. Например, система финансовой отчетности группы может основываться на организационной структуре, которая предусматривает подготовку финансовой информации материнской организацией и одной или несколькими дочерними организациями, совместными предприятиями или объектами инвестиций, учитываемыми методами долевого участия или первоначальной стоимости; головным офисом и одним или несколькими подразделениями или филиалами; комбинацией тех и других. Некоторые группы, однако, могут организовать свою систему финансовой отчетности по функциям, процессам, продуктам или услугам (группам продуктов или услуг) либо по территориальным подразделениям. В этих случаях организация или вид хозяйственной деятельности, для которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, которая включается в финансовую отчетность группы, могут представлять собой функцию, процесс, продукт или услугу (группу продуктов или услуг) либо территориальное подразделение.

A3. В системе финансовой отчетности группы могут существовать разные уровни компонентов, и в этом случае более целесообразным может быть выделение компонентов на определенном уровне агрегирования, а не на индивидуальном уровне.

A4. Компоненты, агрегированные на определенном уровне, могут рассматриваться как один компонент для целей аудита группы, однако такой компонент может также подготавливать финансовую отчетность группы, в которую будет входить финансовая информация компонентов, из которых он состоит (то есть подгруппы). Следовательно, настоящий стандарт может применяться различными руководителями аудита группы и аудиторскими группами различных подгрупп внутри более крупной группы.

---

[13] МСА 230 *«Аудиторская документация»*, пункты 8–11 и A6.

© IFAC

Значительный компонент (см. пункт 9(m))

A5. По мере повышения индивидуальной финансовой значимости компонента обычно возрастают и риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Для облегчения идентификации компонентов, которые имеют индивидуальную финансовую значимость, команда аудитора группы может использовать процент от выбранного контрольного показателя. Установление контрольного показателя и определение процента, который будет к нему применяться, предполагает использование профессиональных суждений. В зависимости от характера и обстоятельств группы в число соответствующих контрольных показателей могут входить активы, обязательства, потоки денежных средств, прибыль или оборот группы. Например, команда аудитора группы может рассматривать компоненты, превышающие установленный контрольный показатель на 15%, как значительные. Однако в зависимости от обстоятельств надлежащим может считаться более высокий или низкий процент.

A6. Команда аудитора группы также может идентифицировать компонент как, по всей вероятности, связанный со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своей специфики или обстоятельств (то есть с рисками, требующими специального рассмотрения аудитором[14]). Например, компонент может отвечать за торговлю иностранной валютой и тем самым подвергать группу значительному риску существенного искажения, несмотря на то что во всех иных отношениях он не имеет индивидуальной финансовой значительности для группы.

Аудитор компонента (см. пункт 9(b))

A7. Член команды аудитора группы может выполнять работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы по поручению команды аудитора группы. В данной ситуации такой член аудиторской группы также является аудитором компонента.

Ответственность (см. пункт 11)

A8. Хотя аудиторы компонентов могут выполнять работу в отношении финансовой информации компонентов для целей аудита группы и отвечают в этом случае за свои итоговые результаты, выводы или мнения, руководитель аудита группы или его аудиторская организация несут ответственность за мнение аудитора группы.

A9. Если аудитор группы выражает модифицированное мнение, потому что команда аудитора группы не смогла получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации одного или более компонентов, пункт «Основание для выражения модифицированного мнения» в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы должен содержать описание причин этого без ссылки на аудитора компонента, если такая ссылка не является необходимой для надлежащего объяснения обстоятельств[15].

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

Получение понимания на этапе принятия и (или) продолжения отношений с клиентом (см. пункт 12)

A10. В случае нового задания понимание командой аудитора группы деятельности группы, ее компонентов и их окружения может быть получено:

- из информации, предоставленной руководством группы;
- в результате информационного взаимодействия с руководством группы;
- если возможно, в результате информационного взаимодействия с предыдущей командой аудитора группы, руководством компонентов или аудиторами компонентов.

A11. Понимание команды аудитора группы может охватывать следующее:

- структура группы, включая юридическую и организационную структуру (то, как организована система финансовой отчетности группы);
- виды хозяйственной деятельности компонентов, которые являются значительными для группы, включая отраслевые, регуляторные, экономические и политические условия осуществления такой деятельности;

---

[14] МСА 315 (пересмотренный), пункты 27–29.

[15] МСА 705 (пересмотренный), пункт 20.

© IFAC

- использование обслуживающих организаций, включая общие центры обслуживания;
- описание средств контроля на уровне группы;
- сложность процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности (информации);
- то, будут ли выполнять работу в отношении финансовой информации какого-либо компонента аудиторы, не относящиеся к аудиторской организации или сети руководителя аудита группы, и причины назначения руководством группы более чем одного аудитора;
- ответ на вопрос, будет ли команда аудитора группы:
  - иметь возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством группы, и лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством компонентов, аудиторами компонентов, а также доступ к информации компонентов (включая соответствующую аудиторскую документацию, необходимую команде аудитора группы
  - иметь возможность выполнить необходимую работу в отношении финансовой информации компонентов.

A12. Значительные изменения могут повлиять на возможность команды аудитора группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в случае продолжения отношений с клиентом, например:

- изменения в структуре группы (например, приобретения, выбытия, реорганизация или изменения в организации системы финансовой отчетности группы);
- изменение видов хозяйственной деятельности компонентов, которые являются значительными для группы;
- изменения в составе лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства группы или ключевого управленческого персонала значительных компонентов;
- опасения команды аудитора группы, связанные с честностью и компетентностью руководства группы или компонентов;
- изменения в средствах контроля на уровне группы;
- изменения в применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Ожидания, связанные с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 13)

A13. Возможен случай, когда группа состоит только из компонентов, которые не рассматриваются как значительные. В этих обстоятельствах руководитель аудита группы может обоснованно ожидать получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы, если команда аудитора группы сможет:

(a) выполнить работу в отношении финансовой информации некоторых из этих компонентов;

(b) участвовать в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении финансовой информации других компонентов, в том объеме, в котором это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Доступ к информации (см. пункт 13)

A14. Доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен обстоятельствами, которые не могут быть преодолены руководством группы, например законодательством о конфиденциальности и защите персональных данных, или отказом аудитора компонента предоставить доступ к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы. Он также может быть ограничен руководством группы.

A15. Если доступ к информации ограничен обстоятельствами, команда аудитора группы все-таки может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, однако вероятность этого уменьшается по мере повышения значительности компонента. Например, команда аудитора группы может не иметь возможности непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или аудитором компонента, который учитывается методом долевого участия, и доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы. Если компонент не является

© IFAC

значительным и команда аудитора группы имеет полный комплект финансовой отчетности компонента, включая аудиторское заключение о данной отчетности, а также доступ к информации, имеющейся у руководства группы в отношении данного компонента, команда аудитора группы может сделать вывод о том, что данная информация приравнивается к достаточным надлежащим аудиторским доказательствам в отношении этого компонента. Однако, если компонент является значительным, команда аудитора группы не сможет выполнить требования настоящего стандарта, применимые к обстоятельствам аудита группы. Например, команда аудитора группы не сможет выполнить требование, содержащееся в пунктах 30–31, в отношении участия в работе аудитора компонента. Следовательно, команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении такого компонента. Последствия невозможности получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств рассматриваются в МСА 705 (пересмотренном).

A16. Команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если руководство группы ограничит доступ команды аудитора группы или аудитора компонента к информации значительного компонента.

A17. Хотя команда аудитора группы может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если такое ограничение относится к компоненту, который не считается значительным, причина ограничения может повлиять на мнение аудитора группы. Например, она может повлиять на надежность ответов руководства на запросы команды аудитора группы, а также на надежность заявлений и разъяснений руководства группы, предоставленных команде аудитора группы.

A18. Закон или нормативный акт могут запрещать руководителю аудита группы отказываться от задания или прекращать выполнение своих обязанностей. Например, в некоторых юрисдикциях аудитор назначается на определенный период и не может отказаться от выполнения своих обязанностей до окончания этого периода. Кроме того, в государственном секторе аудитор может не иметь возможности отказаться от задания или прекратить выполнение своих обязанностей в силу характера его обязанностей или соображений общественной значимости. В таких обстоятельствах настоящий стандарт тем не менее применяется к аудиту группы, и влияние такого фактора, как невозможность получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств, рассматривается в МСА 705 (пересмотренном).

A19. Приложение 1 содержит пример аудиторского заключения, в котором выражается мнение с оговоркой по причине невозможности получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении значительного компонента, учитываемого по методу долевого участия, когда, по мнению команды аудитора группы, последствия имеют существенный, но не всеобъемлющий характер.

Условия выполнения задания (см. пункт 14)

A20. В условиях выполнения задания указывается применимая концепция подготовки финансовой отчетности[16] . В условия выполнения задания по аудиту группы могут быть включены следующие дополнительные требования:

- на информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонентов не должны налагаться ограничения в той степени, в какой это возможно в соответствии с законодательством или нормативными актами;
- команда аудитора группы должна быть также осведомлена об обмене важной информацией между аудиторами компонентов, лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов и руководством компонентов, включая сообщения о значительных недостатках системы внутреннего контроля;
- команда аудитора группы должна быть осведомлена об обмене важной информацией между регулирующими органами и компонентами по вопросам финансовой отчетности;
- в том объеме, в каком команда аудитора группы сочтет это необходимым, ей должно быть разрешено следующее:

[16] МСА 210, пункт 8.

© IFAC

- иметь доступ к информации компонентов, а также возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов, руководством компонентов и аудиторами компонентов (включая возможность доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы
- выполнять работу или поручать выполнение работы аудитору компонента в отношении финансовой информации компонентов.

A21. Ограничения, налагаемые:

- на доступ команды аудитора группы к информации компонентов, а также на возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов, руководством компонентов или аудиторами компонентов (включая возможность доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы);
- на работу, которую необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов,

после принятия решения руководителем аудита группы о начале работы над заданием по аудиту группы, создают условия, при которых невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые могут повлиять на мнение аудитора группы. В исключительных обстоятельствах это может привести даже к отказу от задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимым законодательством и нормативными актами.

Общая стратегия аудита и план аудита (см. пункт 16)

A22. Анализ общей стратегии аудита и плана аудита группы руководителем аудита группы является важной частью обязанностей руководителя аудита группы по управлению выполнением задания по аудиту группы.

Понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения

Вопросы, в отношении которых команда аудитора группы получает понимание (см. пункт 17)

A23. МСА 315 (пересмотренный) [17] содержит указания по вопросам, которые аудитор может рассматривать в рамках получения понимания в отношении отраслевых, нормативных и других внешних факторов, влияющих на организацию, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, характер деятельности организации, задачи и стратегии и соответствующие бизнес-риски, а также оценку и анализ финансовых результатов организации. В Приложении 2 к настоящему стандарту содержатся указания по конкретным вопросам, имеющим непосредственное отношение к группе, включая процесс консолидации.

Инструкции, предоставляемые руководством группы компонентам (см. пункт 17)

A24. Для обеспечения единообразия и сопоставимости финансовой информации руководство группы обычно предоставляет компонентам инструкции. В таких инструкциях содержатся требования к финансовой информации компонентов, которая подлежит включению в финансовую отчетность группы, а также часто содержится руководство по подготовке финансовой отчетности и пакет отчетности. Пакет отчетности, как правило, состоит из стандартных форм предоставления финансовой информации для включения в финансовую отчетность группы. Однако пакеты отчетности обычно не представляют собой полного комплекта финансовой отчетности, подготовленного и представленного в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

A25. В инструкции обычно включаются:

- учетная политика, которая должна применяться;
- законодательные и другие требования к раскрытию информации, применимые к финансовой отчетности группы, в том числе:
  - определение сегментов и подготовка отчетности по сегментам;
  - отношения и операции со связанными сторонами;

[17] МСА 315 (пересмотренный) пункты A25–A49.

© IFAC

- внутригрупповые операции и нереализованная прибыль;
- внутригрупповые остатки по счетам бухгалтерского учета

- сроки представления отчетности.

А26. Для понимания инструкций командой аудитора группы важно:

- каковы четкость и полезность инструкций для составления документации по отчетности;
- могут ли инструкции:
  - надлежащим образом описывать характеристики применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - способствовать раскрытию информации, достаточной для выполнения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, например раскрытию отношений и операций со связанными сторонами и информации по сегментам;
  - способствовать определению корректировок, связанных с консолидацией, например по внутригрупповым операциям и нереализованной прибыли и внутригрупповым остаткам по счетам
  - способствовать утверждению финансовой информации руководством компонента.

Недобросовестные действия (см. пункт 17)

А27. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий и разработать и принять надлежащие меры в ответ на оцененные риски.[18] Информация, использованная для выявления рисков существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий, может включать следующее:

- оценку руководством группы рисков существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий;
- процесс, используемый руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий и принятия мер в ответ на эти риски в рамках группы, включая любые специфические риски недобросовестных действий, выявленные руководством группы, или остатки по счетам, виды операций или раскрытия информации, для которых существует высокая вероятность риска недобросовестных действий;
- указание конкретных компонентов, для которых существует высокая вероятность риска недобросовестных действий;
- объяснение того, как лица, отвечающие за корпоративное управление, группы осуществляют мониторинг процессов, используемых руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий в рамках группы и принятия мер в ответ на эти риски, и описание средств контроля, применяемых руководством группы для снижения этих рисков;
- ответы лиц, отвечающих за корпоративное управление, группы, руководства группы, лиц, выполняющих соответствующие функции в службе внутреннего аудита и, если это целесообразно, руководства компонента, аудиторов компонента и других лиц на вопросы команды аудитора группы о том, известно ли им о фактических, подозреваемых или предполагаемых недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу.

Обсуждение членами команды аудитора группы и аудиторами компонентов рисков существенного искажения финансовой отчетности, включая риски недобросовестных действий (см. пункт 17)

А28. Ключевые члены аудиторской группы должны обсудить подверженность организации риску существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий или ошибок, уделяя особое внимание рискам, связанным с недобросовестными действиями. При проведении аудита группы к таким обсуждениям также могут привлекаться аудиторы компонентов[19]. Решение, принимаемое руководителем аудита группы о том, кого привлекать к

---

[18] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*.

[19] МСА 240, пункт 15; МСА 315 (пересмотренный), пункт 10.

© IFAC

обсуждениям, как и когда их проводить и в каком объеме, определяется таким фактором, как предыдущий опыт работы с группой.

A29. Обсуждения предоставляют возможность:

- обмена знаниями в отношении компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы;
- обмена информацией о бизнес-рисках компонентов или группы;
- обмена мнениями о том, в чем именно и в какой части финансовая отчетность группы может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий или ошибок, каким образом руководство группы и руководство компонента может осуществлять и скрывать недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности и как может осуществляться хищение активов компонентов;
- выявления методов работы руководства группы или компонентов, которые могут быть следствием предвзятости или могут быть направлены на манипулирование показателями прибыли, что может привести к недобросовестной подготовке финансовой отчетности, например методов признания выручки, которые не соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- рассмотрения определенных внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на группу, которые могут мотивировать или принуждать руководство группы, руководство компонентов или других лиц к совершению недобросовестных действий, создавать возможности для совершения недобросовестных действий или указывать на наличие культуры или условий, которые позволяют руководству группы, руководству компонентов и другим лицам логически обосновывать совершение недобросовестных действий;
- рассмотрения риска того, что руководство группы или компонента может действовать в обход существующей системы контроля;
- рассмотрения того, используется ли при подготовке финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы единая учетная политика и, если такой не имеется, того, как выявляются и корректируются различия в учетной политике (в случаях, когда это требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности);
- обсуждения недобросовестных действий, которые были выявлены в рамках компонентов, или информации, которая свидетельствует о совершении недобросовестных действий в рамках компонентов;
- обмена информацией, которая может свидетельствовать о несоблюдении национального законодательства или нормативных актов, например о даче взяток и ненадлежащей практике трансфертного ценообразования.

Факторы риска (см. пункт 18)

A30. В Приложении 3 содержатся примеры условий или событий, которые в отдельности или в совокупности могут свидетельствовать о наличии рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, включая риски, связанные с недобросовестными действиями.

Оценка рисков (см. пункт 18)

A31. Оценка командой аудитора группы рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне группы основывается на следующих данных:

- информация, полученная в результате понимания деятельности группы, ее компонентов и их окружения, и процесс подготовки консолидированной финансовой отчетности, включая аудиторские доказательства, полученные при проведении оценки организации и применении средств контроля на уровне группы и средств контроля над консолидацией;
- информация, полученная от аудиторов компонентов.

Понимание деятельности аудитора компонента (см. пункт 19)

A32. Команда аудитора группы должна получить понимание деятельности аудитора компонента только в том случае, если она планирует поручить аудитору компонента выполнение работы в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы. Например, нет

© IFAC

необходимости получать понимание деятельности аудиторов тех компонентов, в отношении которых команда аудитора группы планирует провести аналитические процедуры только на уровне группы.

Процедуры команды аудитора группы по получению понимания деятельности аудитора компонента и источников аудиторских доказательств (см. пункт 19)

А33. Характер, сроки и объем процедур, проводимых командой аудитора группы для того, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента, определяются такими факторами, как предыдущий опыт или знание специфики аудитора компонента, а также тем, в какой степени команда аудитора группы и аудитор компонента подпадают под действие общей политики и процедур, например:

- распространяется ли на команду аудитора группы и аудитора компонента:
  - общая политика и процедуры выполнения работы (например, общие методологии аудита);
  - общая политика и процедуры в области контроля качества
  - общая политика и процедуры в области мониторинга;
- имеется ли непротиворечивость и (или) сходство:
  - законов и нормативных актов или правовой системы;
  - профессионального надзора, установленной практики и внешнего контроля качества;
  - систем образования и обучения;
  - контроля со стороны профессиональных организаций; непротиворечивых и сходных стандартов
  - языка и культуры.

А34. Эти факторы взаимосвязаны и не являются взаимоисключающими. Например, объем выполняемых командой аудитора группы процедур, направленных на то, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента А, который последовательно применяет общую политику и процедуры контроля качества и мониторинга, а также общую методологию аудита или осуществляет деятельность в той же юрисдикции, что и руководитель аудита группы, может быть меньше, чем объем процедур, которые должна выполнить команда аудитора группы, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента В, который не применяет последовательно общую политику и процедуры контроля качества и мониторинга, а также общую методологию аудита или осуществляет деятельность в иностранной юрисдикции. Характер процедур, выполняемых в отношении аудиторов компонентов А и В, также может различаться.

А35. Команда аудитора группы может получить понимание деятельности аудитора компонента разными способами. В течение первого года привлечения аудитора компонента команда аудитора группы может, например:

- оценить результаты системы мониторинга контроля качества, если команда аудитора группы и аудитор компонента входят в аудиторскую организацию или сеть, которая осуществляет деятельность в соответствии с общей политикой и процедурами мониторинга[20];
- посетить аудитора компонента, чтобы обсудить вопросы, указанные в пунктах 19 (a) – (c);
- запросить у аудитора компонента в письменной форме подтверждение вопросов, указанных в пунктах 19 (a) – (c). В Приложении 4 содержится пример письменных подтверждений со стороны аудитора компонента;
- потребовать, чтобы аудитор компонента заполнил анкеты по вопросам, указанным в пунктах 19 (a) – (c);

---

[20] В соответствии с требованиями пункта 54 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»* или национальными требованиями, которые являются не менее строгими.

© IFAC

- обсудить деятельность аудитора компонента с коллегами из аудиторской организации руководителя аудита группы или с авторитетной третьей стороной, которая знакома со спецификой деятельности аудитора компонента;
- получить подтверждения от профессиональной организации или организаций, членом которых является аудитор компонента, от органов, которые выдали лицензию аудитору компонента, или иных третьих сторон.

В последующие годы понимание деятельности аудитора компонента может основываться на предыдущем опыте взаимодействия команды аудитора группы с аудитором компонента. Команда аудитора группы может запросить у аудитора компонента подтверждение того, что с прошлого года не произошло никаких изменений в отношении вопросов, перечисленных в пунктах 19, (a) – (c).

A36. В случае учреждения независимых надзорных органов для осуществления контроля над деятельностью аудиторов и мониторинга качества аудита, понимание требований правового регулирования может помочь команде аудитора группы оценить независимость и компетентность аудитора компонента. Информация о правовом регулировании может быть получена от аудитора компонента или от независимых надзорных органов.

Этические требования, применимые к аудиту группы (см. пункт 19(a))

A37. При выполнении работы в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы на аудитора компонента распространяются этические требования, применимые к аудиту группы. Такие требования могут отличаться от тех, которые применяются к аудитору компонента при проведении аудита в соответствии с требованиями законодательства в юрисдикции аудитора компонента, или дополнять их. Следовательно, команда аудитора группы получает понимание того, знает ли аудитор компонента и будет ли он выполнять этические требования, применимые к аудиту группы, в объеме, достаточном для исполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы.

Профессиональная компетентность аудитора компонента (см. пункт 19(b))

A38. Понимание командой аудитора группы уровня профессиональной компетентности аудитора компонента может включать осведомленность о следующем:

- знаком ли аудитор компонента со стандартами аудиторской деятельности и другими стандартами, применимыми к аудиту группы в объеме, достаточном для выполнения аудитором компонента обязанностей в рамках аудита группы;
- обладает ли он специальными знаниями и навыками (например, пониманием специфики отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации конкретного компонента;
- понимает ли он в соответствующих случаях применимую концепцию подготовки финансовой отчетности в объеме, достаточном для выполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы (инструкции, предоставляемые руководством группы компонентам, часто содержат описание характеристик применимой концепции подготовки финансовой отчетности).

Использование понимания командой по аудиту группы деятельности аудитора компонента (см. пункт 20)

A39. Команда аудитора группы не может преодолеть то обстоятельство, что аудитор компонента не является независимым, путем участия в работе аудитора компонента или выполнения дополнительной оценки рисков или дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

A40. Однако команда аудитора группы может преодолеть менее серьезную обеспокоенность в отношении профессиональной компетентности аудитора компонента (например, отсутствия у него отраслевых знаний) или того, что аудитор компонента осуществляет деятельность в условиях отсутствия эффективного надзора за аудиторами, путем участия в работе аудитора компонента или выполнения дополнительной оценки рисков или дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

A41. Если законами или нормативными актами запрещается доступ к соответствующим разделам аудиторской документации аудитора компонента, команда аудитора группы может потребовать,

© IFAC

чтобы аудитор компонента выполнил свои обязательства, подготовив меморандум, в котором будет содержаться соответствующая информация.

Существенность (см. пункты 21–23)

А42. Аудитор должен[21]:

(a) при разработке общей стратегии аудита определить:

(i) каков уровень существенности для финансовой отчетности в целом;

(ii) существуют ли в конкретных обстоятельствах организации определенные виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности в целом, может достаточно обоснованно повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытиям информации;

(b) определить существенность для аудиторских процедур.

В контексте аудита группы уровень существенности устанавливается для финансовой отчетности группы в целом и для финансовой информации компонентов. Уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом используется при разработке общей стратегии аудита группы.

А43. В целях снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом, уровень существенности для компонента устанавливается ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом. Для разных компонентов могут быть установлены разные уровни существенности. Уровень существенности для компонентов не должен арифметически рассчитываться как часть уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом, следовательно, совокупный уровень существенности для разных компонентов может превышать уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом. Существенность для компонента используется при разработке общей стратегии аудита компонента.

А44. Уровень существенности определяется для тех компонентов, финансовая информация которых подлежит аудиту или обзорной проверке в рамках аудита группы в соответствии с пунктами 26, 27(a) и 29. Существенность для компонента используется аудитором компонента для оценки существенности выявленных неисправленных искажений в отдельности или в совокупности.

А45. Пороговое значение для искажений определяется в дополнение к уровню существенности для компонента. Выявленные в финансовой информации компонента искажения, которые превышают пороговое значение для искажений, доводятся до сведения команды аудитора группы.

А46. В случае аудита финансовой информации компонента аудитор компонента (или команда аудитора группы) определяет уровень существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента. Это необходимо для снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой информации компонента превысит уровень существенности для компонента. На практике команда аудитора группы может устанавливать существенность для компонента на более низком уровне. В этом случае аудитор компонента использует существенность для компонента для целей оценки рисков существенного искажения финансовой информации компонента и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, а также для оценки существенности выявленных искажений в отдельности или в совокупности.

---

[21] МСА 320 *«Существенность при планировании и проведении аудита»*, пункты 10–11.

© IFAC

Принятие мер в ответ на оцененные риски

Определение вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов (см. пункты 26–27)

A47. Определение командой аудитора группы вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонента, и своего участия в работе аудитора компонента зависит от:

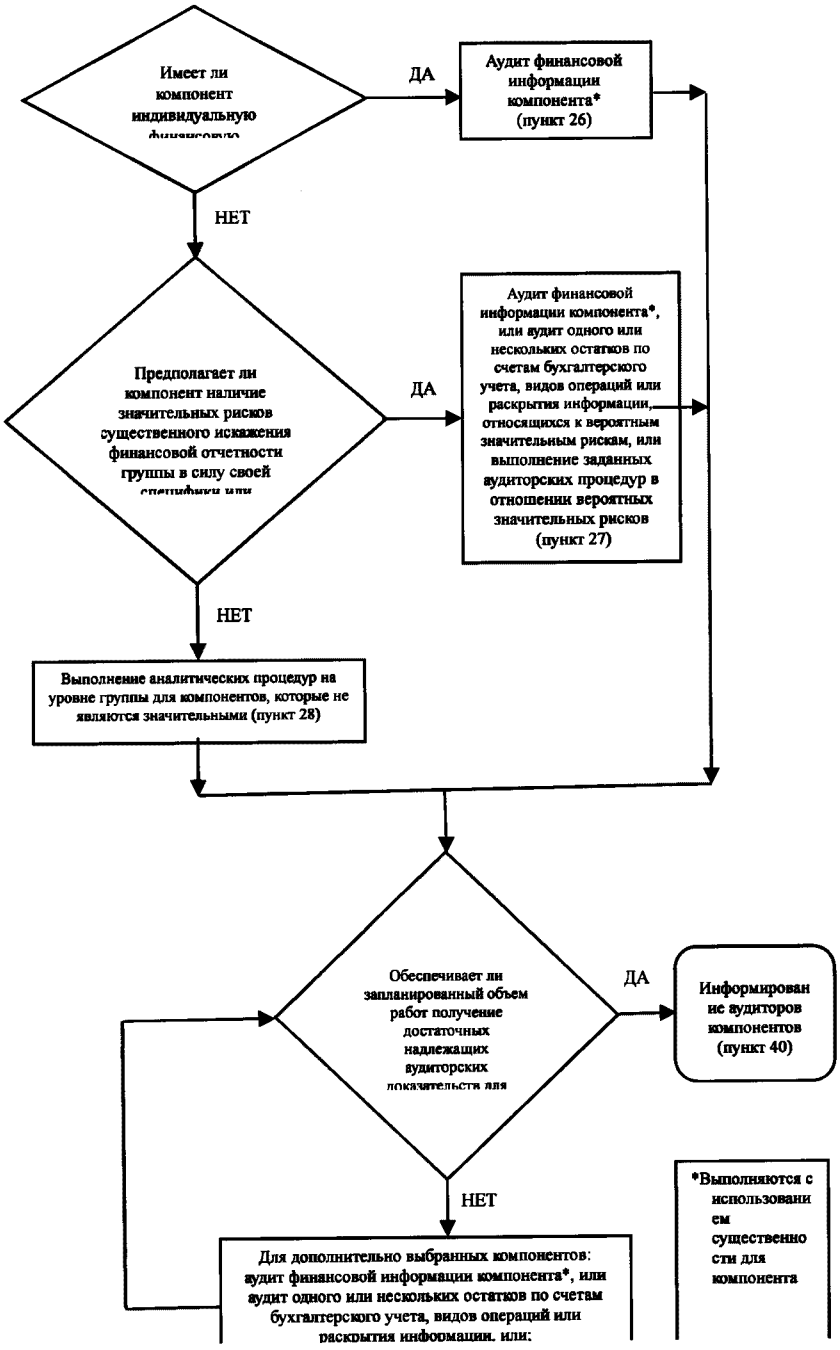
(a) значительность компонента;

(b) выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы;

(c) оценки командой аудитора группы разработанных средств контроля на уровне группы и определения того, были ли они внедрены;

(d) понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента.

На диаграмме показано, как значительность компонента влияет на определение командой аудитора группы вида работ, которые должны быть выполнены в отношении финансовой информации компонента.



Значительные компоненты (см. пункты 27 (b) – (c))

A48. Команда аудитора группы может определить компонент как значительный по причине того, что компонент предполагает наличие значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своей специфики или обстоятельств. В этом случае команда аудитора группы может иметь возможность определить остатки по счетам бухгалтерского учета, виды операций или раскрытия информации, подверженные вероятным значительным рискам. Если это будет сделано, команда аудитора группы может принять решение провести или запросить проведение аудитором компонента аудита только этих остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций или раскрытия информации. Например, в ситуации, описанной в пункте А6, работа в отношении финансовой информации компонента может ограничиться аудитом остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций и раскрытия, информации, на которые оказывают влияние валютные торговые операции этого компонента. Если команда аудитора группы запрашивает проведение аудитором компонента аудита одного или нескольких из указанных остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций или раскрытий информации, информация, предоставляемая командой аудитора группы (см. пункт 40), должна учитывать, что многие статьи финансовой отчетности взаимосвязаны.

A49. Команда аудитора группы может разработать аудиторские процедуры в ответ на вероятный значительный риск существенного искажения финансовой отчетности группы. Например, в случае вероятного значительного риска устаревания запасов команда аудитора группы может выполнить или запросить выполнение аудитором компонента заданных аудиторских процедур в отношении оценки запасов компонента, у которого имеется большой объем потенциально устаревших запасов, но который в остальных отношениях не является значительным.

Компоненты, которые не являются значительными (см. пункты 28–29)

A50. В зависимости от выполнения условий задания финансовая информация компонентов может суммироваться на различных уровнях для целей выполнения аналитических процедур. Результаты выполнения аналитических процедур подтверждают выводы команды аудиторов группы об отсутствии значительных рисков существенного искажения суммарной финансовой информации компонентов, не являющихся значительными.

A51. Влияние на решение команды аудитора группы о том, сколько компонентов следует выбрать в соответствии с пунктом 29, какие компоненты следует выбрать и какой вид работ следует выполнить в отношении финансовой информации выбранных отдельных компонентов, могут оказать следующие факторы:

- каков объем аудиторских доказательств, которые ожидается получить в отношении финансовой информации значительных компонентов;
- был ли компонент только что учрежден или приобретен;
- имели ли место значительные изменения в компоненте;
- проводила ли служба внутреннего аудита работу в отношении компонента и каково влияние этой работы на аудит группы;
- используются ли в компонентах единые системы и процессы;
- какова операционная эффективность средств контроля на уровне группы;
- имеются ли необычные колебания, выявленные в результате выполнения аналитических процедур на уровне группы;
- какова индивидуальная финансовая значительность компонента или связанный с ним риск по сравнению с другими компонентами данной категории;
- требуется ли проведение аудита компонента согласно закону, нормативным актам или по иной причине.

Включение элемента непредсказуемости в процесс выбора компонентов в этой категории может повысить вероятность выявления существенных искажений финансовой информации компонентов. Во многих случаях выбор компонентов меняется на циклической основе.

© IFAC

A52. Обзорная проверка финансовой информации компонента может проводиться в соответствии с Международными стандартами обзорных проверок (МСОП) 2400[1] или МСОП 2410[2], адаптированными при необходимости в соответствии с обстоятельствами. Команда аудитора группы может также указать вспомогательные процедуры в дополнение к этой работе.

A53. Как объясняется в пункте A13, группа может состоять только из компонентов, которые не являются значительными. В этих обстоятельствах команда аудитора группы может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы, определив вид работ, которые должны быть выполнены в отношении финансовой информации компонентов в соответствии с пунктом 29. Маловероятно, что команда аудитора группы получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы, если команда аудитора группы или аудитор компонента будут только тестировать средства контроля на уровне группы и проводить аналитические процедуры в отношении финансовой информации компонентов.

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (см. пункты 30–31)

A54. Факторы, которые могут повлиять на участие команды аудитора группы в работе аудитора компонента:

(a) значительность компонента;

(b) выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы;

(c) понимание командой аудитора группы деятельности аудитора компонента.

В случае значительного компонента или выявленных значительных рисков команда аудитора группы выполняет процедуры, указанные в пунктах 30–31. В случае если компонент не является значительным, характер, сроки проведения и объем участия команды аудитора группы в работе аудитора компонента будут варьироваться в зависимости от понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента. Тот факт, что компонент не является значительным, становится второстепенным. Например, если компонент не считается значительным, команда аудитора группы все-таки может принять решение об участии в оценке рисков, проводимой аудитором компонента, так как у нее имеется некоторая обеспокоенность, связанная с профессиональной компетентностью аудитора компонента (например, с отсутствием отраслевых знаний) или с тем, что аудитор компонента осуществляет деятельность в условиях отсутствия эффективного надзора за аудиторами.

A55. Виды участия в работе аудитора компонента, кроме тех, которые указаны в пунктах 30–31 и 42, могут, исходя из понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента, включать как минимум один вид из перечисленных ниже:

(a) встреча с руководством компонента или аудиторами компонента для того, чтобы понять специфику деятельности компонента и его окружения;

(b) анализ общей стратегии аудита и плана аудита, принятых аудиторами компонентов;

(c) проведение процедур по оценке рисков для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне компонента. Они могут выполняться вместе с аудиторами компонента или командой аудитора группы;

(d) разработка и проведение дальнейших аудиторских процедур. Они могут разрабатываться и выполняться вместе с аудиторами компонента или командой аудитора группы;

(e) участие в завершающей и других ключевых встречах аудиторов компонентов с руководством компонентов;

(f) анализ других соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов.

Процесс консолидации

Корректировки и реклассификации, связанные с консолидацией (см. пункт 34)

A56. Процесс подготовки консолидированной отчетности может потребовать корректировок сумм, отраженных в финансовой отчетности группы, которые не проходят через обычные системы

---

[1] МСОП 2400 *«Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности»*.

[2] МСОП 2410 *«Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»*.

© IFAC

обработки операций и могут выходить за рамки внутреннего контроля, применяемого к прочей финансовой информации. Оценка командой аудитора группы надлежащего характера, полноты и точности корректировок может включать:

- оценку того, отражают ли значительные корректировки надлежащим образом соответствующие события и операции;
- определение того, были ли значительные корректировки правильно рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы и, если необходимо, руководством компонента;
- определение того, были ли значительные корректировки надлежащим образом подтверждены и документально оформлены;
- проверку сверки и исключения внутригрупповых операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, а также нереализованной прибыли.

Информационное взаимодействие с аудитором компонента (см. пункты 40–41)

A57. Если эффективное двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонента отсутствует, существует риск того, что команда аудитора группы может не получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы. Четкое и своевременное информирование аудитора компонента о требованиях команды аудитора группы формирует основу для эффективного двустороннего информационного взаимодействия между ними.

A58. Требования команды аудитора группы часто излагаются в инструктивном письме. В Приложении 5 содержатся указания относительно необходимых и дополнительных вопросов, которые могут быть включены в такое инструктивное письмо. Информирование аудитором компонента команды аудитора группы часто принимает форму меморандума или отчета о выполненной работе. Однако информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента не обязательно должно осуществляться в письменной форме. Например, команда аудитора группы может посетить аудитора компонента, чтобы обсудить выявленные значительные риски или ознакомиться с соответствующими разделами аудиторской документации аудитора компонента. Тем не менее требования настоящего и других МСА к документальному оформлению должны применяться.

A59. В рамках сотрудничества с командой аудитора группы аудитор компонента, например, предоставляет команде аудитора группы доступ к соответствующей аудиторской документации, если это не запрещается законами или нормативными актами.

A60. Если член команды аудитора группы также является аудитором компонента, задача команды аудитора группы по четкому информационному взаимодействию с аудитором компонента во многих случаях может быть решена другим путем, а не только посредством письменного информирования. Например:

- доступа аудитора компонента к общей стратегии аудита и плану аудита может быть достаточно для информирования о требованиях команды аудитора группы, изложенных в пункте 40;
- обзорной проверки аудиторской документации аудитора компонента командой аудитора группы может быть достаточно для получения информации о вопросах, относящихся к выводам команды аудитора группы, изложенных в пункте 41.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Обзорная проверка аудиторской документации аудитора компонента (см. пункт 42(b))

A61. Части аудиторской документации аудитора компонента, имеющие значение для аудита группы, могут варьироваться в зависимости от обстоятельств. Чаще всего особое внимание уделяется аудиторской документации, которая относится к значительным рискам существенного искажения финансовой отчетности группы. На объем обзорной проверки может повлиять тот факт, что в отношении аудиторской документации аудитора компонента были выполнены процедуры обзорной проверки аудиторской организации аудитора компонента.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств (см. пункты 44–45)

© IFAC

A62. Если команда аудитора группы приходит к выводу, что не было получено достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых должно быть основано мнение аудитора группы, команда аудитора группы может потребовать от аудитора компонента проведения дальнейших процедур. Если это невозможно, то команда аудитора группы может выполнить свои собственные процедуры в отношении финансовой информации компонента.

A63. Руководитель аудита группы оценивает совокупное влияние искажений, либо выявленных командой аудитора группы, либо доведенных до ее сведения аудиторами компонента, что дает возможность руководителю аудита группы определить, имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности группы в целом.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы

Информационное взаимодействие с руководством группы (см. пункты 46–48)

A64. В МСА 240[3] содержатся требования и указания об информировании руководства о недобросовестных действиях и, если есть вероятность того, что руководство само участвует в недобросовестных действиях, об информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудируемой организации.

A65. Возможно, руководству группы потребуется сохранять конфиденциальность определенной существенной закрытой информации. Примеры вопросов, которые могут быть значительными для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать:

- потенциальные судебные разбирательства;
- планы по закрытию существенных операционных активов;
- события после отчетной даты;
- значительные юридические соглашения.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы (см. пункт 49)

A66. В число вопросов, о которых команда аудитора группы сообщает лицам, отвечающим за корпоративное управление, группы, могут входить вопросы, которые были доведены до ее сведения аудиторами компонентов и которые, по мнению команды аудитора группы, являются значительными для исполнения обязанностей лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы осуществляется на различных этапах аудита группы. Например, вопросы, перечисленные в пунктах 49 (a) – (b), могут быть доведены до их сведения после того, как команда аудитора группы определила объем работ, который должен быть выполнен в отношении финансовой информации компонентов. С другой стороны, вопрос, упомянутый в пункте 49(c), может быть доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в конце аудита, а вопросы, перечисленные в пунктах 49 (d) – (e), могут доводиться до их сведения, как только они возникнут.

[3] МСА 240, пункты 40–42.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункт А19).

Пример аудиторского заключения, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы.

Примечание.

В данных примерах аудиторских заключений раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным), а раздел «Основание для выражения мнения» располагается сразу после раздела «Мнение». Кроме того, первое и последнее предложения, которые были включены в расширенный раздел обязанностей аудитора, сейчас составляют часть нового раздела «Основание для выражения мнения». Пример мнения с оговоркой, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы.

© IFAC

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- **Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Аудит является аудитом группы (то есть применяется МСА 600).**
- **Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).**
- **Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.**
- **В данном примере команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении значительного компонента, учитываемого методом долевого участия (признанного в сумме 15 млн долл. США в отчете о финансовом положении, в котором отражена общая сумма активов 60 млн долл. США), так как команда аудитора группы не имела доступа к бухгалтерским данным и возможности непосредственного взаимодействия с руководством или аудитором компонента.**
- **Команда аудитора группы ознакомилась с проаудированной финансовой отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20X1 года, включая прилагаемое аудиторское заключение, и рассмотрела соответствующую финансовую информацию, имеющуюся у руководства группы в отношении компонента.**
- **По мнению руководителя аудита группы, влияние того, что команда аудитора группы не смогла получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на финансовую отчетность группы имеет существенный, но не всеобъемлющий характер[4].**
- **Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров включает все соответствующие этические требования, которые применимы в аудите.**
- **На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)[5].**
- **От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.[6]**
- **Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и на его мнение с оговоркой по консолидированной финансовой отчетности также повлияла эта информация.**
- **Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.**
- **В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

---

[4] Если, по мнению руководителя аудита группы, влияние невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на финансовую отчетность группы имеет существенный и всеобъемлющий характер, руководитель аудита группы должен отказаться от выражения мнения в соответствии с МСА 705.

[5] МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*.

[6] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

© IFAC

Акционерам организации АВС [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности[7]

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации АВС и ее дочерних организаций (Группа), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатах) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиции организации АВС в ассоциированную иностранную организацию XYZ, приобретенную в течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражены в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме 15 млн долл. США, и доля АВС в чистой прибыли XYZ в размере 1 млн долл. США включена в консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства балансовой стоимости инвестиций АВС в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли АВС в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не были предоставлены доступ к финансовой информации и возможность непосредственного взаимодействия с руководством и аудиторами XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном)[8] – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность[9]

---

[7] Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

[8] МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*.

[9] В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

© IFAC

[*Составление заключений согласно МСА 700 (пересмотренному)*[10] *– см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*] *Последние два пункта применяются только в случае аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и не включаются в настоящее заключение.*]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – *см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

Если, по мнению руководителя аудита группы, влияние невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на финансовую отчетность группы имеет существенный и всеобъемлющий характер, руководитель аудита группы должен отказаться от выражения мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

[10] МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*».

© IFAC

Приложение 2

(см. пункт А23)

Примеры вопросов, в отношении которых команда аудитора группы получает понимание

Представленные примеры охватывают широкий круг вопросов, однако не все они имеют отношение к каждому заданию по аудиту группы, и перечень примеров не обязательно является полным.

Средства контроля на уровне группы

1. Средства контроля на уровне группы включают комбинацию следующих мер:
   - регулярные встречи руководства группы и компонента для обсуждения событий в хозяйственной деятельности и анализа результатов;
   - мониторинг деятельности компонентов и их финансовых результатов, включая регулярные отчеты, которые позволяют руководству группы следить за исполнением бюджетов компонентами и принимать надлежащие меры;
   - процесс оценки рисков руководством группы, который представляет собой процесс выявления, анализа и управления бизнес-рисками, включая риск недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности группы;
   - мониторинг, контроль, сверка и исключение операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета на уровне группы;
   - процесс мониторинга своевременности и оценки точности и полноты финансовой информации, получаемой от компонентов;
   - центральная информационная система, контролируемая с помощью одних и тех же средств ИТ-контроля, общих для всей группы или ее части;
   - контрольные действия в рамках информационной системы, общей для всех или некоторых компонентов;
   - мониторинг средств контроля, включая деятельность службы внутреннего аудита и программы самостоятельной оценки;
   - последовательная политика и процедуры, включая руководство о порядке подготовки финансовой отчетности группы;
   - программы, действующие на уровне группы, например кодексы поведения и программы по предупреждению недобросовестных действий;
   - порядок возложения ответственности и полномочий на руководство компонента.
2. Служба внутреннего аудита может рассматриваться как часть средств контроля на уровне группы, например, в том случае, когда она является централизованной. МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.)[1] регламентирует оценку командой аудитора группы того, обеспечивает ли организационный статус службы внутреннего аудита и соответствующая политика и процедуры надлежащим образом объективность внутренних аудиторов, а также уровень компетентности службы внутреннего аудита и использование этой службой регулярного и упорядоченного подхода в тех областях, в которых команда аудитора группы намерена использовать результаты работы службы.

Процесс консолидации

3. Понимание процесса консолидации командой аудитора группы может включать следующие вопросы.

   Вопросы, связанные с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности:

[1] МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «*Использование работы внутренних аудиторов*», пункт 15.

© IFAC

- уровень понимания руководством компонента применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- процесс определения и учета компонентов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процесс определения отчетных сегментов для целей отчетности по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процесс определения отношений и операций со связанными сторонами для целей отражения в отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- учетная политика, применяемая к финансовой отчетности группы, изменения в ней относительно предыдущего финансового года и изменения в результате принятия новых или пересмотренных стандартов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процедуры решения вопросов с компонентами, у которых финансовый год оканчивается на дату, отличную от конца года группы.

Вопросы, связанные с процессом консолидации:

- процесс понимания руководством группы учетной политики, используемой компонентами, и, при необходимости, обеспечения использования единой учетной политики в целях подготовки финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы, а также выявления и устранения различий в учетной политике, где это необходимо в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Единая учетная политика представляет собой определенные принципы, основы, общепринятые нормы, правила и методы, принятые группой, исходя из применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая используется компонентами для последовательного отражения в учете аналогичных операций. Такая политика обычно описывается в руководстве о порядке подготовки финансовой отчетности и пакете отчетности, предоставляемом руководством группы;
- процесс обеспечения руководством группы своевременной подготовки компонентами полной и точной финансовой отчетности для целей консолидации;
- процесс пересчета финансовой информации зарубежных компонентов в валюту финансовой отчетности группы;
- организация информационных систем для целей консолидации, включая автоматизированные этапы процесса и этапы процессов, выполняемых вручную, а также имеющиеся средства ручного и программного контроля на различных этапах процесса консолидации;
- процесс получения руководством группы информации о событиях после отчетной даты.

Вопросы, относящиеся к корректировкам, связанным с консолидацией:

- процесс отражения корректировок, связанных с консолидацией, включая подготовку, санкционирование и обработку соответствующих бухгалтерских записей, и опыт сотрудников, ответственных за консолидацию;
- связанные с консолидацией корректировки, необходимые в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- экономическая обоснованность событий и операций, лежащих в основе корректировок, связанных с консолидацией;
- периодичность, характер и размер операций между компонентами;
- процедуры мониторинга, контроля, сверки и исключения операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета;
- шаги, предпринимаемые для определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств, процедуры амортизации гудвила (при необходимости) и

© IFAC

тестирования гудвила на обесценение в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

- соглашения с основным или миноритарными владельцами в отношении убытков, понесенных компонентом (например, обязательство миноритарного владельца по возмещению таких убытков).

© IFAC

Приложение 3

(см. пункт А30)

Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности группы

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.

- Сложная структура группы, особенно в случае частого проведения операций по приобретению, продаже или реорганизации.
- Неэффективная структура корпоративного управления, включая непрозрачные процессы принятия решений.
- Отсутствующие или неэффективные средства контроля на уровне группы, включая недостаточное информирование руководства группы по вопросам мониторинга операций и результатов деятельности компонентов.
- Компоненты, осуществляющие деятельность в иностранных юрисдикциях, могут подвергаться воздействию таких факторов, как необычное вмешательство государства в таких областях, как торговая и налоговая политика, ограничения на движение валюты и дивидендов, колебания обменных курсов.
- Хозяйственная деятельность компонентов, связанная с высоким риском, например долгосрочные контракты или торговля инновационными или сложными финансовыми инструментами.
- Неопределенность относительно того, финансовая информация каких компонентов подлежит включению в финансовую отчетность группы в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, например при наличии организаций специального назначения или некоммерческих организаций, финансовая информация которых может подлежать включению.
- Необычные отношения и операции со связанными сторонами.
- Наличие внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета за прошедшие периоды, которые невозможно сбалансировать или привести в соответствие при консолидации.
- Наличие сложных операций, которые учитываются в рамках более чем одного компонента.
- Применение компонентами учетной политики, которая отличается от используемой для целей подготовки финансовой отчетности группы.
- Компоненты с разными датами окончания финансового года, которые могут быть использованы для манипулирования сроками операций.
- Предыдущий опыт проведения несанкционированных или неполных корректировок, связанных с консолидацией.
- Агрессивное налоговое планирование в рамках группы или крупные операции с денежными расчетами с организациями, находящимися в странах с пониженным уровнем налогообложения.
- Частая смена аудиторов финансовой отчетности компонентов.

Приложение 4

(см. пункт А35)

Примеры подтверждений аудитора компонента

Приведенный ниже текст не является стандартным письмом. Подтверждения разных аудиторов компонентов, а также за разные периоды могут различаться.

Во многих случаях подтверждения получают до начала работы над финансовой информацией компонента.

[Бланк аудитора компонента]

[*Дата*]

[Руководителю аудита группы]

Настоящее письмо предоставляется в связи с проведением Вами аудита финансовой отчетности группы [наименование материнской организации] за год, закончившийся [дата], с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая отчетность группы достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) группы по состоянию на [дата], результаты (или *результатах*) ее деятельности и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [указание применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Мы подтверждаем получение Ваших инструкций от [дата] с поручением выполнить указанные работы в отношении финансовой информации [наименование компонента] за год, закончившийся [дата].

Мы подтверждаем следующее:

1. Мы сможем обеспечить выполнение Ваших инструкций. / Мы уведомляем Вас о том, что не сможем обеспечить выполнение следующих инструкций [указание инструкций] по следующим причинам [указание причин].
2. Ваши инструкции ясны и понятны нам. / Мы просим Вас дать разъяснения в отношении следующих инструкций [указание инструкций].
3. Мы будем сотрудничать с Вами и предоставим Вам доступ к соответствующей аудиторской документации.

Мы подтверждаем следующее:

1. Финансовая информация [наименование компонента] будет включена в финансовую отчетность группы [наименование материнской организации].
2. Вы можете счесть необходимым свое участие в работе по финансовой информации [наименование компонента], которую Вы поручили нам выполнить, за год, закончившийся [дата].
3. Вы намерены оценить и, если сочтете целесообразным, использовать результаты нашей работы для целей аудита финансовой отчетности группы [наименование материнской организации].

В связи с работой, которую мы будем выполнять в отношении финансовой информации [наименование компонента] [описание компонента, например: дочерняя организация, находящаяся в полной собственности; дочерняя организация; совместное предприятие; объект инвестиций, отражаемый в учете методом долевого участия или по первоначальной стоимости] в составе [наименование материнской организации], мы подтверждаем следующее:

1. Наше понимание [указание соответствующих этических требований] является достаточным для выполнения наших обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем выполнять данные требования. В частности, мы являемся независимыми от [наименование материнской организации] и других компонентов группы в контексте [указание соответствующих этических требований] и соблюдаем применимые требования [указание норм], принятые [название регулирующего органа].
2. Наше понимание Международных стандартов аудита и [указание прочих национальных стандартов, применимых к аудиту финансовой отчетности группы] позволяет нам выполнять свои обязанности в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем проводить нашу работу

© IFAC

в отношении финансовой информации [наименование компонента] за год, закончившийся [дата], в соответствии с указанными стандартами.

3. Мы обладаем специальными знаниями и навыками (например, знанием специфики отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации данного компонента.

4. Наше понимание [указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности или руководства о порядке подготовки финансовой отчетности] является достаточным для выполнения своих обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы.

Мы будем информировать вас о любых изменениях в указанных выше заявлениях в ходе нашей работы в отношении финансовой информации [наименование компонента].

[Подпись аудитора]

[*Дата*]

[Адрес аудитора]

© IFAC

Приложение 5

(см. пункт А58)

Необходимые и дополнительные вопросы, включаемые в инструкции команды аудитора группы

Вопросы, о которых необходимо информировать аудитора компонента в соответствии с настоящим стандартом, выделены курсивом.

Вопросы, относящиеся к планированию работы аудитора компонента:

- *требование, чтобы аудитор компонента, который знает, в каком контексте команда аудитора группы будет использовать результаты его работы, подтвердил, что будет сотрудничать с командой аудитора группы.*
- сроки завершения аудита;
- даты планируемых визитов руководства группы и команды аудитора группы, а также даты планируемых встреч с руководством компонента и аудитором компонента;
- перечень основных договоров;
- работа, подлежащая выполнению аудитором компонента, использование этой работы *и меры по координации действий на начальном этапе и в ходе аудита, включая планируемое участие команды аудитора группы в работе аудитора компонента;*
- *этические требования, касающиеся аудита группы, в частности требования в отношении независимости; например, когда аудитору группы запрещено законом или нормативным актом использование работы внутренних аудиторов, которые непосредственно участвовали бы в выполнении задания, для аудитора группы важно обсудить, распространяется ли этот запрет на аудиторов компонента, и если да, то довести эту информацию до аудиторов компонента.* [1]
- *в случае аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента – уровень существенности для компонента (уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в соответствующих случаях) и пороговое значение, выше которого искажения не могут расцениваться как явно незначительные для финансовой отчетности группы;*
- *перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы, и всех других связанных сторон, о которых известно команде аудитора группы, и поручение аудитору компонента своевременно информировать команду аудитора группы о связанных сторонах, ранее не выявленных руководством группы или командой аудитора группы;*
- работа, которую необходимо провести в отношении внутригрупповых операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, а также нереализованной прибыли;
- указания о выполнении других обязанностей по предоставлению отчетов согласно законодательству, например отчета о предпосылках, использованных руководством группы при оценке результативности системы внутреннего контроля;
- если есть вероятность того, что между завершением работы над финансовой информацией компонентов и выводом команды аудитора группы в отношении финансовой отчетности пройдет определенное время, – специальные инструкции по проведению анализа событий после отчетной даты.

Вопросы, относящиеся к выполнению работы аудитором компонента:

- результаты тестирования командой аудитора группы контрольных действий системы обработки, общей для всех или некоторых компонентов, и тесты средств контроля, которые должен выполнить аудитор компонента;
- *выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибок, относящиеся к работе, выполняемой аудитором компонента, и поручение аудитору компонента своевременно информировать обо всех других значительных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы в*

---

[1] МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункт А31.

© IFAC

результате недобросовестных действий или ошибок, выявленных у компонента, и принятых аудитором компонента мерах в ответ на такие риски;

- выводы, сделанные службой внутреннего аудита, на основании работы, выполненной в отношении средств контроля в компонентах или относящейся к компонентам;
- поручение своевременно информировать об аудиторских доказательствах, полученных в результате выполнения работы в отношении финансовой информации компонентов, противоречащих аудиторским доказательствам, на основании которых команда аудитора группы изначально проводила оценку рисков на уровне группы;
- запрос на предоставление письменных заявлений о соблюдении руководством компонента применимой концепции подготовки финансовой отчетности или заявления о том, что расхождения между учетной политикой, применяемой к финансовой информации компонента, и учетной политикой, применяемой к финансовой отчетности группы, раскрыты;
- вопросы, которые должны быть документально оформлены аудитором компонента.

Прочая информация:

- поручение своевременно информировать команду аудитора группы о следующем:
  - значимые вопросы, связанные с бухгалтерским учетом, финансовой отчетностью и аудитом, включая оценочные значения и соответствующие суждения;
  - вопросы, относящиеся к статусу компонента с точки зрения непрерывности деятельности;
  - вопросы, связанные с судебными разбирательствами и исками;
  - значительные недостатки системы внутреннего контроля, выявленные аудитором компонента в ходе выполнения работ в отношении финансовой информации компонента, и информация, указывающая на совершение недобросовестных действий;
- поручение о как можно более раннем информировании команды аудитора группы обо всех значительных или необычных событиях;
- *поручение информировать команду аудитора по вопросам, перечисленным в пункте 41, по завершении работы над финансовой информацией компонента.*

© IFAC

Приложение № 28
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 (a) использование работы службы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств, так и (b) 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:

   (a) обязанности и деятельность такой службы делают ее неприменимой для целей аудита или

   (b) 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 в соответствии с законом или нормативным актом на использование внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите. МСА не имеют приоритета над законами и нормативными актами, регулирующими аудит финансовой отчетности[2], поэтому такие запреты или ограничения не будут препятствовать соблюдению внешним аудитором положений МСА (см. пункт 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 57.

© IFAC

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 систематического и упорядоченного подхода она придерживается, 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)[4], планирует использовать работу службы внутреннего аудита как часть полученных аудиторских доказательств. 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 330[5].

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 200[6]. 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 А120.

[4] См. пункты 15–25.

[5] МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*.

[6] МСА 200, пункт 14.

© IFAC

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:

    (a) 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:

    (b) в случае использования работы службы внутреннего аудита определить, пригодна ли она для использования в целях аудита;

    (c) 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:

    (a) 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);

    (b) 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 областях 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:

    (a) того, в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов (см. пункты А5–А9);

    (b) уровня компетентности службы внутреннего аудита (см. пункты А5–А9);

    (c) 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:

    (a) статус службы в организации и применимые политика и процедуры не обеспечивают надлежащей объективности внутренних аудиторов;

    (b) служба не обладает достаточной квалификацией;

    (c) служба не применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества (см. пункты А12–А14).

© IFAC

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 260[7] 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:

---

[7] МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»*, пункт 15.

© IFAC

(a) объем необходимых профессиональных суждений;

(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 службы[8] (см. пункты А27–А29),

и должен предполагать повторное выполнение некоторых работ (см. пункт А30).

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 законом или нормативным актом запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию. Если это так, то пункты 27–35 и 37 не применяются (см. пункт А31.).

27. Если привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию не запрещено законом или нормативным актом, 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 А32–А34.).

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 А32–А34.).

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 А35–А39.).

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 А19);

(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.

© IFAC

выполнении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходит за рамки ограниченного (см. пункт А38);

(c) 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 260[9] 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:

(a) 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 220[10]. При этом:

(a) 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 (пересмотренный), пункт 15.

[10] МСА 220 *«Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»*.

© IFAC

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 230[11];

(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*».

© IFAC

- 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 законов и нормативных актов. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке соблюдения законов, нормативных 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 330.[12] 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 организации, а также

[12] См. пункт 10.

[13] МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(а).

© IFAC

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 законом или нормативным актом, 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 законом или нормативным актом, 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, избегать 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.

© IFAC

A8. 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.

A9. 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(c))

A10. 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.

A11. 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 1[16] 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»*.

© IFAC

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 A7, A8 и A11 настоящего стандарта, как вместе, так и в отдельности, крайне важно, поскольку зачастую один какой-либо фактор сам по себе не 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 A7 настоящего стандарта, вместе не обеспечивают необходимые меры защиты для снижения угрозы до приемлемого уровня.

A14. Кроме того, согласно Кодексу СМСЭБ[17], 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 СМСЭБ[18] 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 290.194.

18 Кодекс СМСЭБ, разделы 290.190–290.195.

19 МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*.

20 МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)»*.

© IFAC

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 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 200[21], 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 А31.

[22] МСА 315 (пересмотренный), пункт 4(e).

© IFAC

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 260[23] 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, привлекшие 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 200[24] 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 работу.[25] 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 (пересмотренный), пункт 15.

[24] МСА 200, пункты 15 и А20.

[25] МСА 315 (пересмотренный), пункт А120.

© IFAC

аудитор сможет принять это во внимание при выявлении риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в соответствии с МСА 240[26].

Процедуры определения надлежащего характера работы службы внутреннего аудита (пункты 23–24)

А27. 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.

А28. 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.

А29. 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)

А30. 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 А28. 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)

А31. В тех юрисдикциях, где внешнему аудитору в соответствии с законом или нормативным актом 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].

А32. Как указано в пункте А7 настоящего стандарта, объективность означает способность выполнять работу беспристрастно, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других,

---

[26] МСА 315 (пересмотренный), пункт А11, касающийся МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*.

[27] МСА 600, пункт 40(b).

© IFAC

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 аудиторов[28];
- 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 обусловливает 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 A8 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 A15–A22 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 505[30] 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 A7.

[29] МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(a).

[30] МСА 505 *«Внешние подтверждения»*, пункты 7 и 16.

© IFAC

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.

© IFAC

Приложение № 29
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 09.01.2019г. № 2н

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 220[1], 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 500[2].

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 A10, A20–A22

2 МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*, пункты A34–A48.

© IFAC

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

   (a) 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 партнеров[3] или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), либо внешним экспертом (см. пункты А1–А3);

   (b) квалификация – навыки, знания и опыт работы в определенной области;

   (c) 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):

   (a) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;

   (b) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;

   (c) значимость работы такого эксперта в контексте аудита;

   (d) знакомство аудитора с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у аудитора опыта работы с этим экспертом;

   (e) 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):

    (a) определить характер, объем и цели работы данного эксперта в соответствии с целями аудитора;

    (b) оценить адекватность выполненной работы целям аудитора.

---

[3] Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

© IFAC

Соглашение с экспертом аудитора

11. Аудитор должен согласовать, при необходимости в письменной форме, следующие вопросы с экспертом аудитора (см. пункты А23–А26):

    (a) характер, объем и цели работы данного эксперта (см. пункт А27);

    (b) соответствующие функции и обязанности аудитора и данного эксперта (см. пункты А28–А29);

    (c) характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом, в том числе формат всех отчетов, которые будут представлены этим экспертом (см. пункт А30);

    (d) 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):

    (a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов такого эксперта, а также их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам (см. пункты А33–А34);

    (b) 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);

    (c) 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):

    (a) согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть выполнена экспертом, или

    (b) 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))

А1. 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,

© IFAC

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 программами выплат 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 нетипичных вопросов соблюдения налогового законодательства;

А2. 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]

А3. 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, которая ранее привлекалась 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)

А4. Привлечение эксперта аудитора может потребоваться для содействия аудитору в выполнении одной или нескольких из следующих задач:

- 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.

---

[4] Например, может оказаться полезным Международный стандарт образования 8 *«Требования к компетентности специалистов по аудиту»*.

© IFAC

А5. 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.

А6. 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.

А7. 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.

А8. 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:

- 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 этими вопросами;
- 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.

---

[5] МСА 220, пункт 14.

[6] МСА 300 *«Планирование аудита финансовой отчетности»*, пункт 8(е).

[7] МСА 220, пункт А21.

© IFAC

A9. 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;
- тот факт, является ли эксперт руководства сотрудником организации или стороной, привлеченной для оказания 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 500[8] 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)

A10. 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(e))

A11. 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 1[9] или не менее строгими требованиями национального законодательства[10]. 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.

A12. Внешний эксперт аудитора не является членом аудиторской группы, и в соответствии с МСКК 1[11] на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества. 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.

---

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.

11 МСКК 1, пункт 12(f).

© IFAC

A13. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или другими лицами, предполагает иной подход[12]. Степень, в которой аудиторские группы могут полагаются 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. К факторам, которые могут повлиять на способности, относится, например, географическое местоположение, а также наличие необходимого 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:

- личный опыт работы с данным экспертом;
- обсуждения, проводимые с экспертом;
- обсуждение вопросов с другими аудиторами или третьими лицами, знакомыми 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;
- политика и процедуры контроля качества, принятые в аудиторской организации (см. пункты A11–A13).

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 оказаться значимыми, включают:

[12] МСА 220, пункт 4.

© IFAC

- 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 несчастных случаев, но иметь ограниченные знания и опыт в области пенсионных расчетов;
- 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 A7, 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 A17);
- применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;

© IFAC