

Международная федерация бухгалтеров



Руководство по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий

ТОМ 1 — КЛЮЧЕВЫЕ ПРИНЦИПЫ
ЧЕТВЕРТОЕ ИЗДАНИЕ

International
Federation
of Accountants

Международная Федерация Бухгалтеров
529 Пятая авеню,
Нью-Йорк, штат Нью-Йорк 10017 США

Данное *Руководство по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий* было подготовлено Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ) при поддержке Комитета по практике в малом и среднем бизнесе. Комитет представляет интересы профессиональных бухгалтеров, практикующих в малых и средних бухгалтерских (аудиторских) организациях и иных практикующих профессиональных бухгалтеров, предоставляющих услуги малым и средним организациям.

Для личного некоммерческого использования данную публикацию можно скачать на сайте МФБ: www.ifac.org/smp. Одобренный текст был опубликован на английском языке.

МФБ действует в интересах общества в целом и бухгалтерской профессии, осуществляя:

- Поддержку развития высококачественных международных стандартов;
- Продвижение принятия и внедрения этих стандартов;
- Создание потенциала для профессиональных бухгалтерских организаций и
- Освещение вопросов, представляющих интересы общества.

Для получения дополнительной информации, пожалуйста, напишите Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСП/МСО на адрес электронной почты ChristopherArnold@ifac.org.

Проекты стандартов, консультационные статьи и иные публикации МФБ, которые были опубликованы МФБ и защищены авторским правом МФБ.

МФБ отказывается принимать на себя ответственность за потери, понесенные любым лицом, действующим или воздерживающимся действовать согласно материалам данной публикации, независимо от того, если такие потери стали результатом неосторожности или иное.

Логотипы МФБ, 'Международная Федерация Бухгалтеров' и 'МФБ' являются зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ на территории США и других стран.

Авторское право © 2018 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или иного аналогичного использования данного документа требуется письменное разрешение МФБ, за исключением случаев, если документ используется исключительно для индивидуального пользования в некоммерческих целях.

Опубликовано:



International
Federation
of Accountants®

“This ‘Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition’ of the SMP Committee, published by the International Federation of Accountants in July 2018 in the English language, has been translated into Russian by the Self-regulatory Organization of Auditors Association “Sodruzhestvo” in June 2019 and is used with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.

English language text of ‘Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition’ © 2018 by IFAC. All rights reserved.

Russian language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition’ © 2019 by IFAC. All rights reserved.

Original title: Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition, ISBN: 978-1-60815-353-4

Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”

Содержание

Том 1	Основная ссылка на МСА	Номер страницы
Предисловие		v
Запрос на комментарии		vi
1. Как использовать данное Руководство		1
2. МСА		6
Ключевые Принципы		12
3. Этика, МСА и контроль качества	МСКК 1, 200, 220	13
4. Риск-ориентированный подход в аудите — Обзор	Множество	24
5. Внутренний контроль — Цели и Компоненты	315 (Пересмотренный)	40
6. Предпосылки составления финансовой отчетности	315 (Пересмотренный)	62
7. Существенность и аудиторский риск	320	68
8. Процедуры оценки рисков	240, 315 (Пересмотренный)	78
9. Ответ на оцененные риски	240, 300, 330, 500	86
10. Дальнейшие аудиторские процедуры	330, 505, 520	95
11. Оценочные значения	540	112
12. Связанные стороны	550	120
13. События после отчетной даты	560	128
14. Непрерывность деятельности	570 (Пересмотренный)	134
15. Краткий обзор требований иных МСА	250 (Пересмотренный), 402, 501, 510, 600, 610 (Пересмотренный 2013) 620, 720 (Пересмотренный)	142
16. Аудиторская документация	МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (Пересмотренный), 330	184
17. Формирование мнения по финансовой отчетности	700 (Пересмотренный), 701	196

Том 2	Основная ссылка на МСА	Номер страницы
Предисловие		v
Запрос на комментарии		vi
1. Как использовать данное руководство		1
2. Ознакомление с примерами из практики		6
ФАЗА I: Оценка рисков		
3. Оценка рисков — Обзор		16
Предварительная работа		
4. Принятие и продолжение задания	МСКК 1, 210, 220, 300	20
Планирование аудита		
5. Общая стратегия аудита	300	35
6. Определение и использование существенности	320, 450	44
7. Обсуждения в аудиторской группе	240, 300, 315 (Пересмотренный)	58
Выполнение процедур по оценке рисков		
8. Неотъемлемые риски — Выявление	240, 315 (Пересмотренный)	66
9. Неотъемлемые риски — Оценка	240, 315 (Пересмотренный)	88
10. Значительные риски	240, 260 (Пересмотренный), 315 (Пересмотренный), 330	98
11. Понятие внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	107
12. Оценка системы внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	119
13. Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля	265	142
14. Завершение фазы оценки рисков	315 (Пересмотренный)	153
ФАЗА II: Ответные действия на риски		
15. Ответные действия на риски — Обзор	–	163
16. План аудита, который отвечает на оцененные риски	260 (Пересмотренный), 300, 330,500	166
17. Определение объема тестирования	330, 500, 530	183
18. Подготовка аудиторской документации	230	207
19. Письменные заявления	580	211
ФАЗА III: Подготовка и выпуск заключения		
20. Подготовка заключения — Обзор	–	221
21. Оценка аудиторских доказательств	220, 330, 450, 520, 540	224
22. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	260 (Пересмотренный), 265, 450	241
23. Модифицированное мнение в аудиторском заключении	705 (Пересмотренный)	251
24. Раздел «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»	570 (Пересмотренный), 706 (Пересмотренный)	264

Предисловие

Мы предлагаем Вашему вниманию четвертое издание *Руководства МФБ по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий (МСП)*, подготовленное Комитетом по практике в малом и среднем бизнесе.

С момента публикации третьего издания в 2011 г., Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), завершил проекты по Использованию работы внутренних аудиторов; Обязанностям аудитора, относящимся к прочей информации; Информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении; Обязанностям аудитора в отношении недобросовестных действий и рассмотрения законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности (NOCLAR). Таким образом, четвертое издание было обновлено согласно недавним изменениям МСА, и оно соответствует [Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг](#), издание 2016-2017 годов. Мы воспользовались случаем, чтобы обновить техническое содержание Руководства и внести небольшие улучшения презентационного характера.

Учитывая, что многие пользователи будут переводить данное Руководство, мы приложили все усилия, чтобы свести количество изменений к минимуму.

Руководство, впервые опубликованное в 2007 г., было изначально разработано с помощью Канадского Института Дипломированных Бухгалтеров (CICA) — теперь CPA Canada — и предназначалось для того, чтобы позволить практикующим специалистам лучше понять процесс проведения аудита согласно Международным Стандартам Аудита (МСА) посредством разъяснений и наглядных примеров. Оно предлагало “практическую инструкцию” для проведения аудита, которую практикующие специалисты могли использовать, применяя риск-ориентированные подходы в аудите МСП. В итоге, Руководство должно помогать практикующим специалистам проводить высококачественные, рентабельные аудиты, и, таким образом, предоставляет им возможность более эффективно служить интересам общества.

Руководство не имеет целей замены самих МСА, оно должно использоваться как дополнение к ним в целях оказания помощи по внедрению МСА в практику аудитов МСП.

Данное Руководство носит рекомендательный характер, Руководство не заменяет МСА, равно как и не устанавливает дополнительные стандарты или процедурные требования относительно выполнения аудиторских заданий. Настоящее Руководство предоставляет практикующим специалистам инструменты, необходимые для эффективного применения МСА. Данное Руководство не затрагивает все аспекты МСА и не должно использоваться для определения или демонстрации соответствия аудита всем МСА.

Для того, чтобы помочь организациям-членам эффективно использовать данное Руководство, а также, иное, связанное с ним [Руководство по контролю качества для малых и средних практик](#), МФБ разработало соответствующие [Инструкции](#), предназначенные для помощи в использовании настоящего Руководства в целях обучения. Указанные Инструкции содержат информацию о том, как организации-члены МФБ могут наилучшим образом использовать указанные Руководства, исходя из собственных потребностей и учитывая особенности национального законодательства.

Читателей могут заинтересовать текущие [проекты IAASB](#), включающие Аудит оценочных значений, Контроль качества, МСА 315 (пересмотренный) и Аналитика данных. Данное Руководство не учитывает предполагаемые изменения в указанных выше областях.

В конечном итоге мы предлагаем читателям посетить раздел веб-сайта МФБ, посвященный малым и средним практикам по адресу www.ifac.org/SMP и страницу в Твиттер @IFAC_SMP, чтобы получить более подробную информацию о работе комиссии по практике малого и среднего бизнеса, а также Портал Глобальных Знаний (www.ifac.org/Gateway), где вы получите доступ к большому количеству ресурсов, новостей и статей.

Запрос на комментарии

Это четвертое издание Руководства. Несмотря на то, что мы считаем данное Руководство полезным и высококачественным, оно может быть улучшено. Мы активно настроены регулярно обновлять данную публикацию, чтобы гарантировать, что она отражает действующие стандарты и является максимально полезной.

Мы приветствуем комментарии от национальных организаций-разработчиков стандартов, организаций-членов МФБ, практикующих специалистов, и иных лиц. В частности, мы приветствуем комментарии по следующим вопросам.

1. Как вы используете Руководство? Например, используете ли вы его в качестве основы для обучения и/или в качестве практического справочника, или каким-либо иным образом?
2. Считаете ли вы, что Руководство достаточно подходит для осуществления аудитов МСП?
3. Считаете ли вы, что в Руководстве легко находить информацию? Если нет, можете предложить, как улучшить поиск информации?
4. Как, по вашему мнению, можно сделать Руководство более полезным?
5. Известно ли вам о каких-либо производных продуктах — таких как обучающие материалы, формы, контрольные листы и программы, которые были разработаны на основе Руководства? Если да, пожалуйста, предоставьте подробную информацию.

Пожалуйста, направляйте ваши комментарии Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСП/МСО:

Эл. почта: ChristopherArnold@ifac.org
Факс: +1 212-286-9570
Почта: Международная Федерация Бухгалтеров
529 Пятая авеню
Нью-Йорк, штат Нью-Йорк 10017, США

Отказ от ответственности

Данное Руководство разработано для помощи практикующим специалистам в применении Международных Стандартов Аудита (МСА) при аудите малых и средних предприятий, но оно не заменяет сами МСА. Более того, практикующий специалист должен использовать данное Руководство, используя собственное профессиональное суждение, а также факты и обстоятельства, характерные для каждого отдельного аудита. МФБ отказывается принимать на себя какую-либо ответственность или обязательство, которое может возникнуть как прямое или косвенное следствие использования и применения данного Руководства.

1

КАК ИСПОЛЬЗОВАТЬ ДАННОЕ РУКОВОДСТВО

Целью данного Руководства является предоставление практического руководства практикующим специалистам, выполняющим аудиторские задания в отношении малых и средних предприятий (МСП). Тем не менее, никакой материал в Руководстве не должен использоваться вместо:

- **Ознакомления с МСА**

Предполагается, что практикующие специалисты ознакомились с текстом Международных Стандартов Аудита (МСА), содержащихся в Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, и который можно бесплатно скачать с веб-страницы Публикаций и ресурсов IAASB по адресу <http://www.ifac.org/about-ifac/publications-resources> (фильтр “Справочники, стандарты и учет”). МСА 200.19 указывает, что аудитор должен понимать весь текст МСА, включая его применение и иные пояснительные материалы, понимать его цели и надлежащим образом применять его требования. В разделе «Центр ясности» (Clarity Center) по адресу www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center также можно найти МСА, а также часто задаваемые вопросы (FAQ) и иные вспомогательные материалы.

- **Использования профессионального суждения**

Чтобы эффективно использовать МСА, необходимо применять профессиональное суждение, основанное на конкретных фактах и обстоятельствах, характерных для каждого конкретного задания.

Несмотря на ожидания, что малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации (МСО) составят значительную группу пользователей Руководства, данное Руководство предназначено, чтобы помочь всем практикующим специалистам внедрить МСА для аудитов МСП.

Данное Руководство может использоваться для:

- Развития более глубокого понимания аудита, проводимого в соответствии с МСА;
- Разработки внутрифирменных руководств для сотрудников (дополняемых, по мере необходимости, согласно местным требованиям и внутрифирменным процедурам) для ежедневного использования и в качестве основы для учебных занятий, а также самостоятельного изучения и обсуждений; и
- Обеспечения того, что сотрудники примут единый подход к планированию и проведению аудита.

Данное Руководство часто упоминает аудиторскую группу, что подразумевает более одного аудитора, задействованного в исполнении аудиторского задания. Тем не менее, те же общие принципы применяются к аудиторским заданиям, выполняемым только одним практикующим специалистом.

1.1 *Воспроизведение, перевод и адаптация Руководства*

МФБ поощряет и способствует воспроизведению, переводу и адаптации ее публикаций. Заинтересованные лица, желающие воспроизвести, перевести или адаптировать данное Руководство должны связаться с permissions@ifac.org.

1.2 *Содержание и составление глав*

Вместо того, чтобы по очереди резюмировать каждый МСА, Руководство было размещено в двух томах следующим образом:

- Том 1 — Ключевые принципы
- Том 2 — Практическое руководство

Том 1 данного Руководства предоставляет общий обзор процесса аудита и рассматривает основные концепции аудита, такие как существенность, предпосылки, внутренний контроль, процедуры оценки рисков, и дальнейшие процедуры в ответ на оцененные риски. Он также включает краткий обзор требований МСА относительно:

- Конкретных областей, таких как оценочные значения, связанные стороны, события после отчетной даты (СПОД), непрерывность деятельности, и иное;
- Требований к документации; и
- Формирования мнения о финансовой отчетности.

Том 2 Руководства фокусируется на вопросах применения концепций аудита, описанных в Томе 1. В нем рассматриваются вопросы, связанные со стандартными этапами выполнения аудита, такими как: принятие клиента на обслуживание, планирование и оценка рисков, ответ на выявленные риски и, оценка полученных аудиторских доказательств, и формирование соответствующего аудиторского мнения.

Краткий обзор структуры

Каждая глава в обоих томах Руководства была организована следующим образом:

- **Название главы**
- **Схема аудиторского процесса — Выдержка**
Большинство глав содержат выдержки из схемы аудиторского процесса (где применимо), чтобы осветить конкретные действия, рассматриваемые в этой главе.
- **Содержание главы**
Описывает содержание и цель главы.
- **Соответствующие МСА**
Большинство глав данного Руководства начинаются с выдержек из МСА, относящихся к теме и содержанию главы. Эти выдержки включают соответствующие требования и, в некоторых случаях, цели (иногда рассматриваемые отдельно, если глава сосредотачивается на одном конкретном МСА), определения и руководства по применению. Использование этих выдержек не означает, что нет необходимости рассматривать иные не упомянутые материалы МСА, или иные МСА, не относящиеся к рассматриваемому вопросу. Выдержки из МСА, приведенные в Руководстве, основываются только на суждениях авторов, относительно того, что является подходящим относительно содержания каждой конкретной главы. Например, требования МСА 200, 220, и 300 применяются в течение всего процесса аудита, но специально рассматриваются только в одной или двух главах.
- **Краткий обзор и материал главы**
Краткий обзор включает:
 - Выдержки из применимых МСА; и
 - Обзор вопросов, рассматриваемых в главе.

За кратким обзором следует более подробное обсуждение рассматриваемого вопроса, и практическое пошаговое руководство/методология о том, как внедрять/применять соответствующие МСА. Это может включать перекрестные ссылки на применимые МСА. При этом, Руководство сосредоточено исключительно на МСА (которые отличны от серии 800), которые применяются к аудитам финансовой информации прошедших периодов, также в Руководстве применяются ссылки на *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенный Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и на *Международный стандарт контроля качества 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»*.

- **Вопросы, на которые необходимо обратить внимание**

Руководство акцентирует внимание на отдельные Вопросы, на которые следует обратить внимание. Эти Вопросы предоставляют практические инструкции по тем аспектам аудита, которые можно легко упустить, или в отношении которых у практикующих профессиональных бухгалтеров часто возникают трудности в понимании и применении определенных понятий.

- **Наглядные примеры из практики**

Чтобы наглядно показать, как МСА могут применяться на практике, в Томе 2 Руководства приводятся два примера из практики. В конце нескольких глав Тома 2 обсуждаются два возможных подхода для применения требований МСА. Подробную информацию о примерах из практики см. в Том 2, Глава 2 данного Руководства.

- Практические примеры и примеры оформления документации приводятся исключительно в целях иллюстрации. Предоставленная для примера документация представляет собой небольшие выдержки из типичного аудиторского файла, и она иллюстрирует только один возможный способ соответствия требованиям МСА. Приведенные данные, анализ и комментарии представляют только некоторые обстоятельства и аспекты, с которыми аудитор может столкнуться при проведении конкретного аудита. Как и всегда, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение.
- В первом наглядном примере рассматривается вымышленная организация под названием «Dephta Furniture». Это местное семейное предприятие-изготовитель мебели, насчитывающее 15 сотрудников. В организации существует простая структура управления, небольшое количество уровней управления, и прямое оформление операций. Для бухгалтерского учета используется готовый стандартный пакет ПО.
- Во втором наглядном примере рассматривается другая вымышленная организация под названием «Kumar & Co». Это микропредприятие с двумя сотрудниками, собственником и бухгалтером, работающим на условиях частичной занятости.

Другие публикации МФБ

Данное Руководство можно изучать параллельно с *Руководством по контролю качества для малых и средних практик*, которое можно бесплатно скачать с веб-страницы публикаций и ресурсов МФБ по адресу <http://www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0>.

1.3 Глоссарий терминов

Данное Руководство использует множество терминов, содержащихся в глоссарии терминов Кодекса СМСЭБ и МСА (содержащихся в *Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг*).

Партнеры и сотрудники должны ознакомиться с этими определениями.

В Руководстве также встречаются следующие термины:

Средства контроля недобросовестных действий

Это средства контроля, которые руководство организаций разрабатывает для предотвращения или обнаружения искажений вследствие недобросовестных действий. Учитывая возможность игнорирования (обхода) средств контроля со стороны руководства, средства контроля не всегда могут предотвратить возникновение недобросовестных действий, но они будут действовать как сдерживающий фактор, усложняющий сокрытие факта недобросовестных действий. Типичные примеры:

- Политики и процедуры, устанавливающие дополнительную подотчетность, такие как письменное подтверждение записей в журнале;
- Усиленный контроль за доступом к активам в части особо уязвимых данных и операций;
- Беззвучные сигналы тревоги;
- Отчеты о расхождениях и отклонениях;
- Контроль прослеживаемости записей;
- Планы экстренных мероприятий в случае недобросовестных действий;
- Процедуры, связанные с кадровыми ресурсами, такие как идентификация/мониторинг лиц с потенциалом недобросовестных действий выше среднего (например, чрезмерно расточительный образ жизни); и
- Механизмы анонимного информирования о потенциальных недобросовестных действиях.

Всеобъемлющие риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к организации в целом. Всеобъемлющие средства контроля (также называемые средствами контроля на уровне организации в некоторых юрисдикциях) разрабатываются в целях обеспечения функционирования операционного контроля.

Таким образом, всеобъемлющие риски и средства контроля рассматриваются на уровне финансовой отчетности.

Рисками и средствами контроля, которые могут оказать всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность, считаются те, которые, по мнению аудитора:

- (a) Не привязаны к конкретным элементам, счетам или показателям финансовой отчетности;
- (b) Если и привязаны, то представляют или могут затрагивать значительную часть финансовой отчетности; или
- (c) Относятся к предоставлению информации, имеющей существенное значение для понимания финансовой отчетности организациями-пользователями.

Средства контроля на уровне финансовой отчетности часто менее заметны, чем средства контроля на уровне предпосылок. Таким образом, они составляют крайне важную основу, на которой строятся другие средства внутреннего контроля (напр. операционный контроль). Примеры средств контроля на уровне организации в целом включают обязательство руководства следовать этическому поведению, отношение руководства к системе внутреннего контроля и процедуре найма компетентных сотрудников, предотвращению недобросовестных действий и к подготовке отчетности на конец отчетного периода.

Операционные риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к отдельным областям финансовой отчетности или к конкретным предпосылкам (уровень предпосылок). Операционные средства контроля разрабатываются руководством с целью снижения рисков, связанных с операциями. Их целью является обеспечить, чтобы все операции надлежащим образом авторизовывались, обрабатывались и признавались в регистрах бухгалтерского учета в корректной оценке и за корректный период.

Руководство

Лицо или лица, наделенные руководящими 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.

Лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ)

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.

Руководитель-собственник

Обозначает собственника организации, задействованного в управлении организацией на повседневной основе. В большинстве случаев, руководитель-собственник является также ЛОКУ.

Малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации (МСО)

Бухгалтерская/аудиторская организация, соответствующая следующим критериям:

- Ее клиентами, по большей части, являются малые и средние предприятия (МСП);
- Внешние источники используются в качестве дополнения к ограниченным внутренним ресурсам; и
- В ней насчитывается ограниченное число сотрудников.

Признаки МСО могут варьироваться в зависимости от юрисдикции.

ДЗ	Дебиторская задолженность
Предпосылки (объединенные) ¹	П= Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление
СААТ	Автоматизированные способы аудита
ДЕ	Денежные единицы (стандартная единица указывается как “€”)
ФО	Финансовая отчетность
КР	Кадровые ресурсы
IAASB	Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность
ВК	Внутренний контроль. Внутренний контроль состоит из пяти основных элементов: КД = Контрольные действия КС = Контрольная среда ИС = Информационные системы МО = Мониторинг ОР = Оценка рисков
Кодекс СМСЭБ	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров
МФБ	Международная Федерация Бухгалтеров
МСФО	Международные Стандарты Финансовой Отчетности
МСА	Международные Стандарты Аудита
МСЗООУ	Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность
МОПП	Международные отчеты о практике применения
МСФООГС	Международные стандарты финансовой отчетности для организаций государственного сектора
МСКК	Международный стандарт контроля качества
МСОП	Международные стандарты по обзорным проверкам
МССУ	Международные стандарты сопутствующих услуг
ИТ	Информационные технологии
КВА	Ключевые вопросы аудита
ПК	Персональный компьютер
R&D	Исследования и разработки
РСИ	Риски существенного искажения
ПОР	Процедуры оценки рисков
МСП	Малые и средние предприятия (субъекты малого и среднего бизнеса)
МСО	Малые и средние практики (малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации)
ТСК	Тестирование средств контроля
ЛОКУ	Лица, отвечающие за корпоративное управление
РД	Рабочая документация

¹ Обратите внимание на то, что некоторые предпосылки, приведенные в МСА 315 (Пересмотренный) были объединены в данном руководстве, чтобы упростить их применение на практике. Там, где это применимо, отдельные предпосылки (до объединения) также могут использоваться отдельно.

2

МСА

Структура МСА

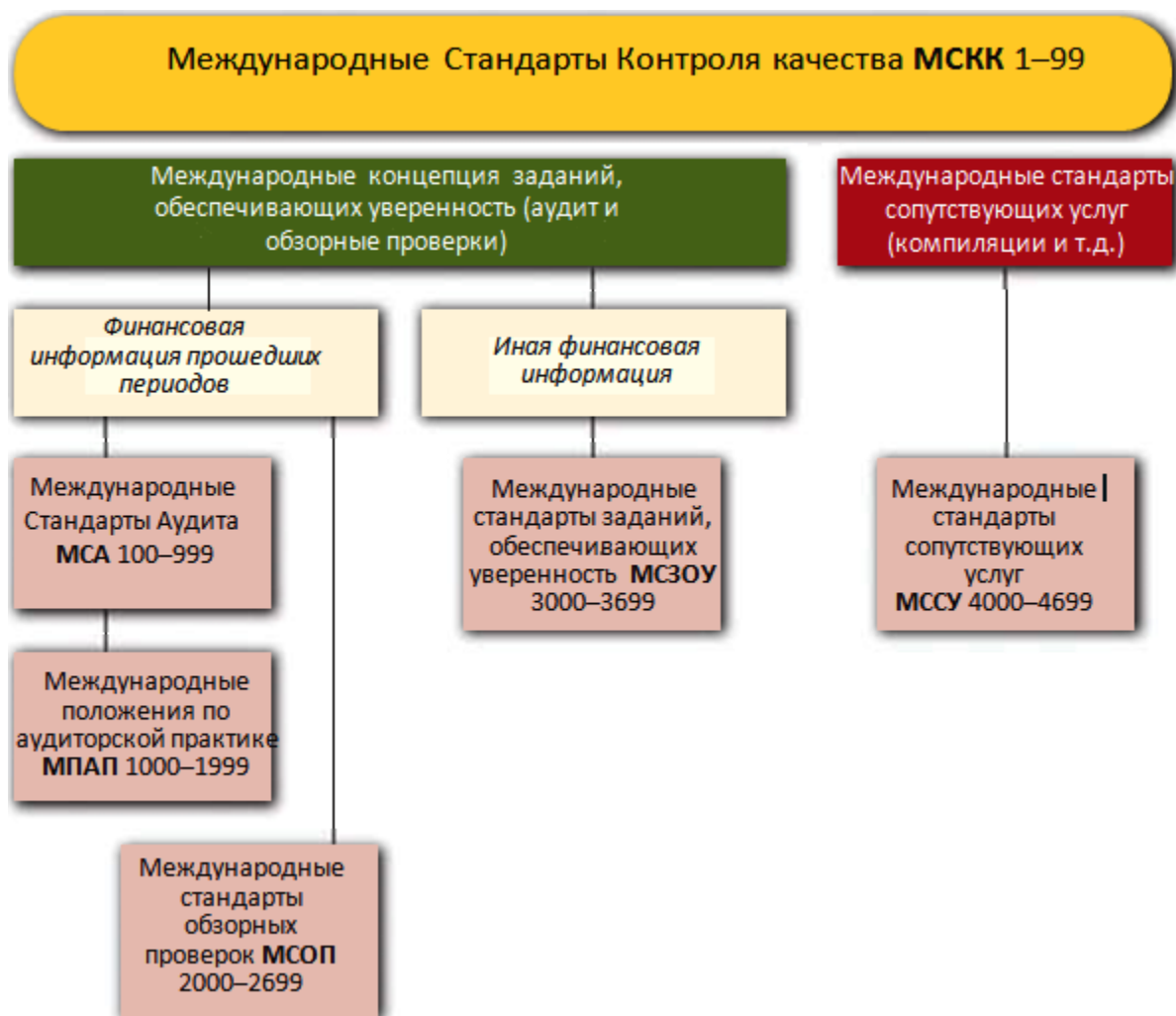
Все МСА имеют одинаковую структуру, приведенную ниже.

Элемент МСА	Комментарии
Введение	Разъяснение цели и сферы применения МСА, включая то, как МСА связан с другими МСА, предмет, рассматриваемый в МСА, особые разъяснения для аудиторов и иных лиц, и контекст, в котором необходимо рассматривать МСА.
Цели	Цели, которых аудитор должен достигнуть в результате соответствия требованиям МСА. Для достижения главных целей аудитора, при планировании и выполнении аудита аудитор должен следовать целям, заявленным в соответствующих МСА, не забывая о взаимосвязи между различными МСА. МСА 200.21 (a) требует от аудитора: (a) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в МСА; и (b) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности.
Определения	Описание значений, присущих некоторым терминам в контексте МСА. Они предоставляются, чтобы помочь надлежащим образом применить и толковать МСА. Они не должны заменять определения, предоставленные в иных контекстах, например, содержащихся в законах и нормах. За исключением, если указано иное, эти термины имеют одинаковое значение по тексту всех МСА.
Требования	В данном разделе рассматриваются специальные требования к аудиторам. Каждое требование содержит слово “должен”. Например, МСА 200.15 содержит следующее требование: “Аудитор <u>должен</u> планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена”.

Элемент МСА	Комментарии
Руководство по применению и прочие пояснительные материалы	<p>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы предоставляют более подробное разъяснение требований МСА, и руководство к их выполнению. В частности, они могут:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Более подробно разъяснять, что требование означает или какую область охватывает; • Там, где это применимо, включать рассмотрение аспектов, характерных для малых организаций; и • Включать примеры процедур, которые могут подходить при данных обстоятельствах. Тем не менее, при использовании процедур, выбранных аудитором, необходимо использовать профессиональное суждение, с учетом конкретных обстоятельств организации и оцененных рисков существенного искажения. <p>Там, где такие разъяснения сами по себе не устанавливают требование, они предоставляют руководство для надлежащего применения требований, определенных МСА. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут предоставлять справочную информацию по вопросам, рассматриваемым в МСА.</p>
Приложения	Приложения являются частью руководства по применению и прочих пояснительных материалов. Цель и ожидаемое применение приложения разъясняются в тексте соответствующего МСА, или в названии и введении самого приложения.

2.1 Индекс и перекрестные ссылки МСА

Общая схема МСА приведена ниже.



В таблице ниже содержатся перекрестные ссылки МСА и МСКК 1 для соответствующих глав Руководства. Примечание: В данной таблице приведены перекрёстные ссылки на главы в Руководстве, в которых рассматриваются главные требования к применению соответствующих стандартов. В других главах также можно встретить иные ссылки на различные стандарты.

Ссылка МСА/ МСКК 1		Томы и главы T1 = Том 1 T2 = Том 2
МСКК 1	Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг	T1-3, 16, T2-4
200	Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита	T1-3, 4
210	Согласование условий аудиторских заданий	T2-4
220	Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности	T1-3, 16, T2-4, 21
230	Аудиторская документация	T1-3, 16, T2-18
240	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности	T1-8, 9, 16 T2-7, 8, 9, 10
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности	T1-15
260 (Пересмотренный)	Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	T2-16, 22
265	Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля	T2-13, 22
300	Планирование аудита финансовой отчетности	T1-9, 16 T2-4, 5, 7, 16
315 (Пересмотренный)	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения	T1-4, 5, 6, 8, 16 T2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Существенность при планировании и проведении аудита	T1-7, T2-6
330	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	T1-4, 9, 10, 16 T2-10, 16, 17, 21
402	Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации	T1-15
450	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита	T2-6, 21, 22
500	Аудиторские доказательства	T1-9, V2-16, 17
501	Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	T1-15
505	Внешние подтверждения	T1-10
510	Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода	T1-15
520	Аналитические процедуры	T1-10, T2-21
530	Аудиторская выборка	T2-17
540	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации	T1-11, T2-21
550	Связанные стороны	T1-12
560	События после отчетной даты	T1-13
570 (Пересмотренный)	Непрерывность деятельности	T1-14
580	Письменные заявления	T2-19
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)	T1-15
610 (Пересмотренный, 2013 г.)	Использование работы внутренних аудиторов	T1-15
620	Использование работы эксперта аудитора	T1-15
700 (Пересмотренный)	Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности	T1-4, 17
701	Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении	T1-4, 17

Ссылка МСА/ МСКК 1		Том и Главы Т1 = Том 1 Т2 = Том 2
705(Пересмотренный)	Модифицированное мнение в аудиторском заключении	T2-23
706 (Пересмотренный)	Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении	T2-24
710	Сравнительная информация - сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность	T2-25
720 (Пересмотренный)	Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации	T1-15
800 (Пересмотренный)	Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения	Не рассматривается*
805 (Пересмотренный)	Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой	Не рассматривается*
810	Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности	Не рассматривается *

* Мы посчитали, что МСА 800 (Пересмотренный), 805 (Пересмотренный) и 810 имеют ограниченное применение в аудитах МСП в настоящее время, потому они не рассматриваются в данном издании Руководства.

В таблице ниже предоставлены перекрестные ссылки на главы Руководства и принципиальные МСА, рассматриваемые в этих главах.

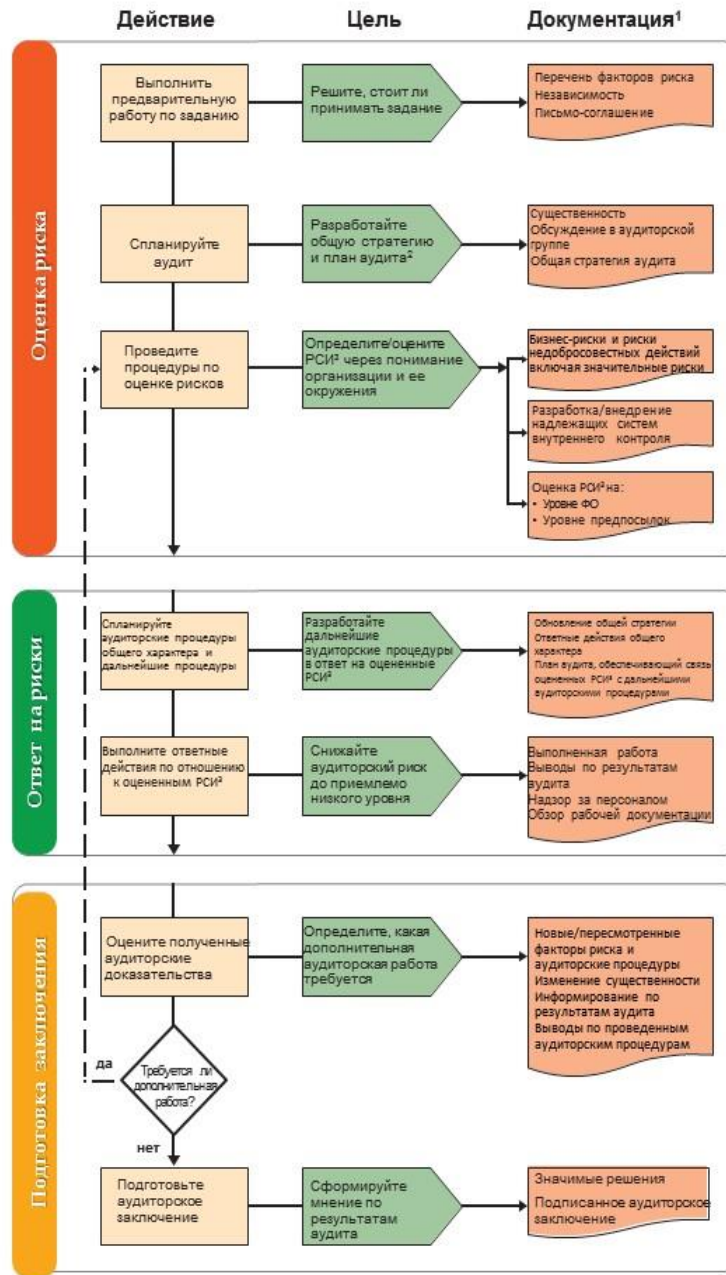
Примечание: Данная таблица предоставляет только общие перекрёстные ссылки. Многие главы данного Руководства освещают вопросы, которые рассматриваются в различных конкретных МСА.

Глава	Название	Ссылка МСА /МСКК 1
T1 – 3	Этика, МСА и контроль качества	МСКК 1, 200, 220
T1 – 4	Риск-ориентированный подход в аудите — Обзор	Множество
T1 – 5	Внутренний контроль—Цели и составляющие	315 (Пересмотренный)
T1 – 6	Предпосылки составления финансовой отчетности	315 (Пересмотренный)
T1 – 7	Существенность и аудиторский риск	320
T1 – 8	Процедуры оценки рисков	240, 315 (Пересмотренный)
T1 – 9	Ответ на оцененные риски	240, 300, 330, 500
T1 – 10	Дальнейшие аудиторские процедуры	330, 505, 520
T1 – 11	Оценочные значения	540
T1 – 12	Связанные стороны	550
T1 – 13	События после отчетной даты	560
T1 – 14	Непрерывность деятельности	570 (Пересмотренный)
T1 – 15	Краткий обзор требований иных МСА	250 (Пересмотренный), 402, 501, 510, 600, 610 (Пересмотренный 2013), 620, 720 (Пересмотренный)
T1 – 16	Аудиторская документация	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315 (Пересмотренный), 330
T1 – 17	Формирование мнения по финансовой отчетности	700 (Пересмотренный), 701
T2 – 4	Принятие и продолжение задания	МСКК 1, 210, 220, 300
T2 – 5	Общая стратегия аудита	300
T2 – 6	Определение и использование существенности	320, 450
T2 – 7	Обсуждения в аудиторской группе	240, 300, 315 (Пересмотренный)
T2 – 8	Неотъемлемые риски — Определение	240, 315 (Пересмотренный)
T2 – 9	Неотъемлемые риски — Оценка	240, 315 (Пересмотренный)

T2 – 10	Значительные риски	240, 260 Пересмотренный, 315 (Пересмотренный), 330
T2 – 11	Понятие внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)
T2 – 12	Оценка системы внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)
T2 – 13	Сообщение о недостатках системы внутреннего	265
T2 – 14	Завершение этапа оценки риска	315 (Пересмотренный)
T2 – 16	Ответный план аудита	260 (Пересмотренный), 300, 330, 500
T2 – 17	Определение объема тестирования	330, 500, 530
T2 – 18	Документирование выполненной работы	230
T2 – 19	Письменные заявления	580
T2 – 21	Оценка аудиторских доказательств	220, 330, 450, 520, 540
T2 – 22	Обмен информацией с лицами, осуществляющими корпоративное управление	260 (Пересмотренный), 265, 450
T2 – 23	Модификации мнения	705 (Пересмотренный)
T2 – 24	Раздел «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»	570 (Пересмотренный), 706 (Пересмотренный)
T2 – 25	Сравнительная информация	710

2.2 Аудиторский процесс

Подход к проведению аудита, описанный в данном Руководстве, был разделен на три фазы — оценка рисков, ответные действия на оцененные риски и подготовка заключения. Это наглядно показано в Документе 2.2-1. Для каждой фазы аудита, в документе описываются главные действия, их цель и сопутствующая документация. Дополнительная информация по действиям аудитора и документации, необходимой для каждой из трех фаз, приводится в данном Руководстве, в частности, во втором томе, в котором приводится описание стандартного процесса аудита от начала и до конца.



Примечания:

1. См. полный список требуемой документации в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = Риски существенного искажения

ТОМ 1
Ключевые принципы

3

ЭТИКА, МСА И КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Содержание главы	Соответствующие МСА
Вопросы, которые имеют отношение к системе контроля качества в аудиторской организации в целях обеспечения соответствия с этическими (включая независимость) требованиями и МСА.	МСКК 1, 200, 220

Документ 3.0-1

Цели и ценности аудиторской организации Система управления (Роли, задачи и подотчетность)

Этика и
независимость

Принятие клиента
на обслуживание
и продолжение
сотрудничества

Выполнение
задания

Управление
персоналом

Документация и непрерывный мониторинг (Система КК в аудиторской организации и файлы по заданию)

Параграф #	Цели МСКК/МСА
МСКК 111	Цель аудиторской организации состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что: (а) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования; и (б) заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.
220.6	Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрять процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что: Проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям; and Выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.
МСКК 113	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.
МСКК 118	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).
МСКК 119	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).
МСКК 1.29	Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она располагает персоналом достаточной численности имеющем соответствующую компетентность, и обладающим квалификацией и приверженностью принципам этики, необходимым для: (а) выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями; (б) обеспечения возможности выпуска аудиторских заключений, являющихся надлежащими в данных обстоятельствах (см. пункты А24–А29).
МСКК 1.32	Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями и что аудиторская организация или руководитель аудиторского задания выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам. Такие политика и процедуры должны включать: (а) вопросы, значимые для поддержания постоянного качества выполнения заданий (см. пункты А32–А33); (б) ответственность и обязанности по осуществлению надзора за выполнением задания (см. пункт А34); (с) ответственность и обязанности по проверке качества выполнения задания (см. пункт А35).
МСКК 1.48	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: (а) включать непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическое инспектирование по крайней мере одного завершеного задания для каждого руководителя задания; (б) 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; (с) 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).
МСКК 1.57	Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, требующие наличия надлежащей документации, обеспечивающей доказательства функционирования каждого элемента ее системы контроля качества (см. пункты А73–А75).

Параграф №	Цели МСКК/МСА
200.14	Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности (см. пункты A16–A19).
200.15	Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность может оказаться существенно искажена (см. пункты A20–A24)
200.16	При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты A25–A29)
220.17	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 A18–A20)
220.18	Руководитель задания должен: (а) нести ответственность за то, чтобы члены аудиторской группы надлежащим образом консультировались по сложным или спорным вопросам; (б) 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; (с) 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 A21–A22)
220.19	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 аудиторского задания должен: (а) определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания; (б) обсуждать важные вопросы, возникающие в течение проводимого аудита, включая и те, что выявляются на этапе проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим такую проверку; (с) не датировать аудиторское заключение до завершения проверки качества выполнения задания (см. пункты A23–A25)

3.1 Обзор

Выполнение качественной работы начинается с сильной системы руководства, существующей в аудиторской организации, а также руководителей задания, придерживающихся самых высоких стандартов этики.

В данной главе рассматривается разработка системы контроля качества внутри организации. В ней предоставляются некоторые практические указания по вопросам, которые необходимо рассматривать, когда организация собирается приступить к выполнению аудиторских заданий.

Качественное проведение аудитов и предоставление сопутствующих услуг крайне важно, чтобы:

- Служить интересам общества;
- Удовлетворить ожидания клиента;
- Предоставлять услуги, соответствующие стоимости;
- Обеспечивать соответствие профессиональным стандартам; и
- Установить и поддерживать профессиональную репутацию.

Руководство МФБ по контролю качества для малых и средних практик предоставляет подробное описание стандартов контроля качества и инструкций по применению систем контроля качества в отношении малых и средних аудиторских организациях (МСО).¹

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (действительный с 1 января 2011 г.), изданный СМСЭБ, можно скачать с веб-сайта МФБ.²

¹ Ссылка на веб-страницу: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

² Ссылка на веб-страницу: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

3.2 Системы контроля качества

Система контроля качества в аудиторской организации может насчитывать те же пять элементов, которые аудиторы должны оценивать, чтобы обеспечить понимание организации, в отношении отчетности которой они проводят проверку. В аудиторской организации эти пять элементов контроля также могут использоваться по отношению к уже существующим системам (отличным от контроля качества), такие как учет времени и выставление счетов, рабочий процесс, контроль затрат и деятельность в области маркетинга.

В следующей таблице приведены элементы контроля качества, изложенные в МСКК 1 и МСА 220 по отношению к пяти элементам контроля, содержащимся в МСА 315 (Пересмотренный), которые могут применяться к аудируемым лицам, в отношении отчетности которых аудиторы проводят проверку. Каждый из этих пяти элементов подробно рассматривается в Томе 1, Глава 5 данного Руководства.

Документ 3.2-1

Элементы внутреннего контроля (МСА 315 (Пересмотренный))	Элементы КК на уровне организации (МСКК 1)	Элементы КК на уровне задания (МСА 220)
Контрольная среда (Тон, заданный высшим руководством)	Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации Соответствующие этические требования Кадровые ресурсы	Ответственность руководителя за качество аудита Соответствующие этические требования Назначение аудиторских групп
Оценка рисков (Что может пойти не так?)	Принятие клиента на обслуживание и продолжение сотрудничества, принятие и выполнение конкретных заданий	Принятие клиента на обслуживание и продолжение сотрудничества, принятие и выполнение определенных заданий Риски, связанные с тем, что заключение носит ненадлежащий характер в конкретных обстоятельствах
Информационные системы (Отслеживание выполнения задания)	Документация системы контроля качества	Аудиторская документация
Контрольные действия (Действия для предотвращения и обнаружения/исправления)	Выполнение задания	Выполнение задания
Мониторинг (Были ли достигнуты цели задания/аудиторской организации?)	Непрерывный мониторинг политики и процедур контроля качества аудиторской организации	Применение результатов непрерывного мониторинга в контексте конкретных аудиторских заданий

3.3 Контрольная среда

Предоставление высококачественных и рентабельных услуг является главным фактором успеха профессиональных аудиторских организаций. Качество услуг также имеет большое значение в отношении ответственности профессиональных бухгалтеров по отношению к интересам общества.

Предоставление качественных услуг всегда должно быть основной целью деловой стратегии аудиторской организации; необходимо регулярно напоминать персоналу об этой цели, а также сообщать наблюдаемые результаты. Для этого необходимо иметь четкую систему управления и установить ответственность за взятые на себя обязательства. Ненадлежащий контроль качества может повлечь за собой выражение ненадлежащего мнения, ненадлежащее обслуживание клиента, судебные риски, а также нанести серьезный ущерб репутации.

Сопrotивление тону, заданному руководством, может привести к ситуациям, описанным ниже.

Сопrotивление	Описание
Негативный настрой	<p>Негативный настрой лежит в основе всех препятствий, на пути обеспечения качества. Такое поведение может выражаться (но не всегда в крайних формах) в следующем:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Аудиторская организация постоянно работает в режиме кризисной ситуации; • Плохо спланированные задания и действия являются нормой; • Недостаточная ориентация на качество или несоответствие самым высоким этическим нормам; • Не принимаются во внимание ожидания общественности и иных заинтересованных сторон относительно качества; • Считается, что изменения в стандартах аудита применяются только к крупным организациям. Некоторые процессы и терминология изменяются, чтобы продемонстрировать поверхностное соответствие, но, по сути, действуют старые практики проведения аудита; • Вера в то, что проведение аудитов в отношении малых организаций не представляет никаких рисков для аудиторской организации — поэтому нужно выполнять минимальный объем работ; • Работа по аудиту разрабатывалась согласно полученному гонорару, а не в соответствии с сопутствующим риском; • Партнер считает клиентов абсолютно надежными; • Необходимость проведения «обзорной проверки контроля качества выполнения задания» сводится к минимуму или не принимается во внимание; • Вера в то, что, поскольку клиенты оплатили счет, они должны получить то, что они желают; • Партнеры продолжают (или принимают на обслуживание) работать с клиентом (с целью получения вознаграждения), даже если это (может быть) представляет высокий риск для аудиторской организации; • Нежелание применять стандартную политику аудиторской организации в отношении контроля качества. Партнер хочет, чтобы файлы и рабочие документы были подготовлены так, как он считает нужным, не принимая в расчет над чем работают остальные; и • Требуется от персонала следования политикам аудиторской организации, при этом он не придерживается их лично (напр., «делайте то, что я говорю, а не повторяйте то, что я делаю»).
Нежелание вкладываться в обучение или развитие	<p>Проведение качественного аудита зависит от привлечения и удержания квалифицированных и компетентных лиц для выполнения работы. Для этого требуется постоянное профессиональное развитие и проведение аттестации партнеров и сотрудников (за каждый период). Нежелание вносить вклад в развитие сотрудников ведет к текучести кадров.</p>
Отсутствие дисциплины	<p>Неспособность приучить партнеров или сотрудников к дисциплине, когда они намеренно не соблюдают политику организации, дает ясный сигнал сотрудникам о том, что соблюдение утвержденных политик не является обязательным. Это негативно влияет на выполнение всех политик организации и повышает уровень риска для организации.</p>

Руководство аудиторской организации и руководители заданий могут задать правильный тон, посредством следующих действий.

Документ 3.3-2

Задание	Описание
Установить цели, приоритеты и ценности организации	<p>Это может включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Непокоробимая приверженность качеству и самым высоким стандартам этики; • Внесение вклада в обучение, подготовку и развитие навыков персонала; • Внесение вклада в необходимые технологические, кадровые и финансовые ресурсы; • Политика для обеспечения надлежащего выполнения заданий; и • Использование границ риска при принятии решений.
Обмениваться информацией на регулярной основе	<p>Укрепление ценностей и обязательств организации с помощью постоянного обмена информацией (устно и письменно) с персоналом. Обмен информацией будет касаться требований к добросовестности, объективности, независимости, профессионального скептицизма, развития персонала и отчетности перед обществом. Обмен информацией может осуществляться через систему оценки эффективности, обновления партнеров, электронные письма, офисные совещания и внутренние информационные бюллетени.</p>
Обновлять руководство по контролю качества	<p>Периодически обновлять политику контроля качества организации и процедуры применительно к выявленным недостаткам и новым требованиям.</p>
Привлекать сотрудников к ответственности	<p>Определять ясные обязанности и подотчетность для действий, связанных с контролем качества (такие как вопросы, касающиеся независимости, консультаций, обзорной проверки файлов, и т.д.).</p>
Повышать квалификацию персонала и вознаграждать за качественную работу	<p>Способствовать развитию персонала:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ясные описания должностных обязанностей и проведение ежегодной оценки эффективности с акцентом на качество работы; • Предоставление стимулов/наград за выполнение качественной работы; и • Применять дисциплинарные меры, когда они намеренно не соблюдают политику организации.

Задание	Описание
Постоянно улучшаться	Немедленно принимать меры при обнаружении недостатков, например, по результатам мониторинга, включая инспекцию завершенных заданий.
Показывать пример	Показать сотрудникам пример поведения, подавая положительный пример в виде ежедневного поведения партнеров. Например, если политика организации придает большое значение качеству работы, не стоит критиковать сотрудника за превышение запланированного времени при выполнении работы.

3.4 Оценка рисков организацией

Управление рисками представляет собой непрерывный процесс, позволяющий организации предвидеть негативные события, разработать структуру для эффективного принятия решений и выгодно использовать ресурсы организации.

Некоторые формы управления рисками встречаются в большинстве организаций, и они часто являются неформальными и не прописанными в документации. Отдельные партнеры обычно определяют риски и отвечают на них, основываясь на своем непосредственном участии в деятельности фирмы и сотрудничестве с клиентами. Оформление и описание процесса в документации представляет для фирмы в целом более активный и эффективный подход к оценке рисков. Это не всегда требует больших затрат времени и сил. Примечательно, что эффективное управление процедурой оценки рисков компании может привести к меньшей нагрузке партнеров и сотрудников, сэкономить время и средства и увеличить шансы достижения целей.

Простую процедуру оценки рисков можно использовать в организации любого размера, даже в индивидуальном предпринимательстве. Она состоит из следующих действий.

Документ 3.4-1

Действие	Описание
Установить границы риска для организации	Эти допустимые границы могут представлять собой количественные, такие как допустимые потери рабочего времени, или качественные факторы, такие как характеристики клиентов, которые считаются неприемлемыми для организации. После того, как они будут установлены, эти границы предоставят партнерам и сотрудникам полезный ориентир для принятия решений (напр. потери рабочего времени и принятие клиента на обслуживание и т.д.).
Определить, что может пойти не так	Определить события (т.е., факторы риска или воздействия), которые могут помешать организации достигнуть установленных целей. Данный этап подразумевает, что организация уже установила ясные цели и обязательства по выполнению качественной работы.
Определить приоритетность рисков	Используя границы риска, установленные выше, определите приоритетность событий, основываясь на оценке их вероятности и эффекта.
Какой требуется ответ?	Разработайте надлежащие ответные действия, чтобы сократить возможный эффект в пределах границ риска организации. Необходимо в первую очередь разобраться с возможными событиями (рисками) с наибольшей приоритетностью.
Распределить обязанности	Для каждого риска, который необходимо отслеживать, или в отношении которого необходимо осуществлять какие-либо действия, назначьте кого-то, чтобы осуществлять эти действия и управлять этим риском на ежедневной основе.
Отслеживать прогресс	Требуйте предоставления периодических (простых) отчетов от каждого лица, назначенного управлять рисками от лица организации (это может относиться к таким вопросам как соответствие процессам контроля качества организации, требования к обучению, оценке работы сотрудников и независимости).

В следующем документе приводится пример простой таблицы для оценки рисков в организации.

Ауд. организация
Дата составления

Составил

#	Событие — Фактор риска Что помешает организации достигнуть целей	Возможные последствия	Оценка неотъемлемого риска			Ответ организации в целях снижения риска/управления рисками	Кто несет ответственность?	Остаточный риск (В, С, Н)	Требуется ли дополнительное действие?	
			Возможность возникновения	Эффект	Общее количество баллов				Какое?	Кто будет его осуществлять?
1	Организация принимает на обслуживание клиента с высоким фактором риска	Невозможность выставления счета за время, потраченное на работу, и/или судебный спор.	4	4	16	Руководство (положение, стандарт, политика) по КК устанавливает критерии, а управляющий партнер должен утверждать всех новых клиентов.	Управляющий партнер	Низкий	Нет	
2	Возможно, проблема независимости не была идентифицирована для нового/существующего клиента	Недопустимо высказывать мнение, которое может привести к потере репутации в глазах общества.	2	4	8	Руководство по КК устанавливает правила. Сотрудники подписывают ежегодную декларацию, и Джек Биллинг разбирается со всеми возникшими вопросами.	Джек Биллинг	Низкий	Нет	
3	Аудиторское задание не было спланировано надлежащим образом	Сотрудники зря потратят время. Упущенные факторы риска (т.е. недобросовестные действия) и неадекватный аудит.	4	5	20	В отношении всех аудитов необходимо проводить совещание по планированию. У Синди хранится список клиентов, и она составляет график планирования. Джо Гисп и другие партнеры его придерживаются.	Джо Гисп	Низкий	Нет	
4	Сотрудники не знают о новых стандартах прозрачности, вступающих в силу	Низкокачественная работа, не соответствующая стандартам МСА	4	5	20	Джо Гисп записывает сотрудников на курсы обучения, соответствующие их потребностям.	Джо Гисп	Средний	Джо должен разработать процесс для отслеживания действительно ли сотрудники посещают курсы.	Джо Гисп и 01.01.xx

Примечания:

Оцените возможность возникновения по шкале от 1 до 5 (Не вероятно = 1 Крайне маловероятно = 2 Возможно = 3 Вполне вероятно = 4 Почти достоверно = 5)
 Оцените эффект по шкале от 1 до 5 (Несущественный = 1 Несерьезный = 2 Средний = 3 Серьезный = 4 Существенный = 5)
 Оцените остаточный риск как низкий, средний или высокий. Это риск, который остается, после того, как организация применила все ответные меры.

3.5 Информационные системы

В большинстве организаций есть хорошо развитые информационные системы для учета клиентов, времени и выставления счетов, затрат, сотрудников, а также управления файлами заданий. Тем не менее, информационные системы, предназначенные для отслеживания качества выполненных работ и соответствия Руководству по контролю качества организации, обычно менее развиты.

К тому же, как часть процесса оценки рисков в организации, должны быть разработаны информационные системы для изучения обнаруженных и оцененных рисков.

Аспекты контроля качества, которые следует внести в документацию и постоянно пересматривать, включают отслеживание вопросов, приведенных в следующем документе.

Документ 3.5-1

Отслеживание:	Описание
Подверженность аудиторской организации риску и обязанность сотрудников обеспечивать надлежащее качество	<ul style="list-style-type: none"> Оценка клиента при принятии на обслуживание/продолжении сотрудничества. Отчеты всех лиц, ответственных за различные аспекты качества. Это может включать протоколы заседаний комиссий (напр. по контролю качества), рассматриваемые вопросы или просто отчеты о том, что нет предмета для отчета. Обмен информацией по вопросам качества на уровне всей организации. Самый последний отчет по качеству и конкретные шаги, необходимые для каждого обнаруженного недостатка или рекомендации (кто, что, когда, и т.д.). А также, отслеживать даты, когда действия были выполнены, и, при необходимости, отправлять напоминания. Подробности о жалобах клиентов или третьих лиц относительно работы организации или поведения ее сотрудников. А также отслеживать как эти жалобы расследуются, их результаты, и обмен информацией с предъявителем жалобы, а также любые предпринятые действия.
Этика и независимость	<ul style="list-style-type: none"> Список запрещенных инвестиций. Подробности о том, какие этические угрозы (включая независимость) были обнаружены, и соответствующие меры предосторожности, которые были применены для устранения или, по крайней мере, для снижения таких угроз.

Отслеживание:	Описание
Сотрудники	<ul style="list-style-type: none"> Приглашение на работу. Подтверждение проверки рекомендаций новых сотрудников. Действия по наставлению, обучению и подготовке новых сотрудников. Копия и дата ежегодных подтверждений нацеленности персонала на независимость и подтверждений об ознакомлении персонала с руководством по контролю качества организации. Подтверждения результатов аттестации сотрудников, включая дату, и любые вытекающие из этого действия, такие как посещение обучения, и т.д. График работы сотрудников, со сравнением запланированного и действительного графика работ. Даты учебных занятий, проводимых внутри и за пределами организации, рассматриваемые темы, а также имена сотрудников, которые их посещали. Подробности о применённых дисциплинарных мерах.
Управление заданием	<ul style="list-style-type: none"> Даты запланированных и действительных совещаний группы по всем аудиторским заданиям. Для каких файлов требуется проведение проверки контроля качества выполнения задания, указать имя ответственного лица и запланированную дату. Затем сверьте это с фактическими данными: кто на самом деле провел проверку качества; когда она имела место; а также любые возникшие вопросы и их решения. Причины расхождения с применимыми требованиями МСА, и альтернативные процессы аудита, выполненные для достижения целей данного требования. Подробности консультаций с иными лицами, а также возникшие вопросы, связанные с аудитом/учетом, если такие имеются. Причины задержки выполнения заданий и как эти задержки рассматривались и разрешались. Это может включать смену персонала, задержки при получении информации, неготовность персонала клиента к работе, ограничения, относящиеся к сфере деятельности, а также иные разногласия с руководством клиента. Дата аудиторского заключения и ее соответствие рекомендации по окончательной подготовке файлов задания в течение 60 дней. Как рассматривались комментарии лица, осуществляющего мониторинг.

3.6 Контрольные действия

Контрольные действия разрабатываются для того, чтобы обеспечить соответствие с политикой и процедурами, установленными в аудиторской организации.

Одним из способов для разработки, внедрения и мониторинга системы контроля качества может послужить процесс ПИПМ (планирование-исполнение-проверка-принятие мер). Элементы данного процесса приведены ниже.

Документ 3.6-1

Этап	Описание
ПЛАНИРОВАНИЕ	Определите цели и процессы системы контроля качества, необходимые для получения требуемых результатов.
ИСПОЛНЕНИЕ	Примените новые процессы, если возможно, это лучше сделать в небольшом масштабе.
ПРОВЕРКА	Оцените новые процессы и сравните их результаты с ожидаемыми, чтобы выявить различия.
ПРИНЯТИЕ МЕР	Проанализируйте различия, чтобы понять их причины. Они могут быть частью одного или нескольких этапов ПИПМ. Определите, в каких сферах следует применить изменения, включающие улучшения.

Например, организация может поставить цель не выпускать свое заключение, пока не будут разрешены все вопросы. Политика устанавливает, что окончательный отчет по заданию можно не выпускать, не оформлять или не распространять, пока не будут получены конкретные подтверждения. Применение политики можно контролировать посредством процесса окончательного выпуска, в котором один сотрудник проверяет, что все подтверждения были получены и оформлены. Эффективность данной политики можно проверить с помощью периодических проверок подписей-подтверждений. В случае, если будут обнаружены отклонения, необходимо будет выяснить их причины и предпринять надлежащие меры, такие как дисциплинарные меры, обучение или внесение изменений в политику.

Осуществлять все действия, связанные с проведением контроля, относительно всех политик и процедур было бы невозможно или не экономично. Аудиторские организации должны использовать свое профессиональное суждение и оценивать риски, чтобы определить какие действия необходимо осуществлять. Действия, связанные с проведением контроля, это, например:

- Все политики и процедуры, прописанные в руководстве по контролю качества организации;
- Политики по документообороту;
- Рабочие политики и процедуры; и
- Иные политики и процедуры, связанные с персоналом.

Объем разработки действий, связанных с контролем, должен включать всю систему контроля качества, требования относительно этики и независимости, а также соответствия организации МСА, применимым к аудиту.

Документ 3.6-2

Объем возможных контрольных действий:



3.7 Мониторинг

Важным элементом системы контроля качества является мониторинг ее пригодности и операционной эффективности. Цель мониторинга можно достигнуть посредством проведения независимой проверки операционной эффективности политик и процедур на уровне организации и на уровне задания, а также проверки файлов по завершеному заданию.

Эффективный процесс мониторинга помогает развить культуру постоянного улучшения, в то время как партнеры и сотрудники придерживаются принципов выполнения качественной работы и награждаются за лучшие результаты.

Процесс мониторинга организации можно разделить на две части, такие, как :

- **Постоянный мониторинг политики качества** (отличный от периодических проверок файлов)

Постоянный (предположительно ежегодный) мониторинг и оценка системы контроля качества организации помогает убедиться в том, что установленные политики и процедуры являются актуальными, подходящими и обеспечивают эффективную работу. При ежегодном осуществлении и документировании результатов мониторинга, он поможет соответствовать требованию об обмене информации с персоналом на ежегодной основе, относительно планов организации по улучшению качества заданий. В рамках постоянного мониторинга рассматривается каждый элемент системы контроля качества и это включает оценку следующего:

 - Было ли обновлено руководство по контролю качества организации относительно новых требований и разработок,
 - Выполнили ли лица, которым были поручены обязанности по контролю качества внутри организации (если такие имеются), свои обязанности,
 - Были ли получены письменные подтверждения (от партнеров и сотрудников), чтобы убедиться в том, что каждый из них следует требованиям политик и процедур аудиторской организации относительно независимости и этики,
 - Есть ли у партнеров и сотрудников постоянная возможность развиваться и повышать квалификацию,
 - Соответствуют ли решения, связанные с принятием клиентов на обслуживание и продолжением работы, а также конкретные задания политикам и процедурам организации,
 - Соблюдается ли кодекс этики,
 - Были ли лица, имеющие адекватные квалификации, назначены в качестве лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания, и были ли такие проверки завершены до датирования аудиторского заключения,
 - Были ли надлежащие сотрудники уведомлены об обнаруженных недостатках, и

– Были ли проведены надлежащие последующие мероприятия для обеспечения того, что определенные недостатки качества были оперативно рассмотрены.

- **Периодические инспекции сформированных файлов**

Периодические проверки и оценка системы контроля качества организации включает периодическую инспекцию, по крайней мере, одного оформленного файла по заданию для каждого партнера. Это необходимо для обеспечения соответствия с профессиональными/законодательными требованиями, и чтобы убедиться в том, что выпущенный отчет, обеспечивающий уверенность, является надлежащим для данных обстоятельств. Периодические инспекции помогают определить недостатки и потребности в обучении, а также позволяют аудиторской организации своевременно вносить необходимые изменения.

После завершения инспекции, лицо, осуществляющее проверку, должно будет составить отчет, который, после обсуждения с партнерами, будет направлен всем руководителям и сотрудникам вместе со списком действий, которые необходимо будет предпринять.

Кто может быть назначен в качестве лица, осуществляющего мониторинг?

- **Мониторинг политик и правил контроля качества на уровне организации**

Обзор политики и процедур контроля качества аудиторской организации должно осуществлять лицо, обладающее необходимой квалификацией, которое, в идеальном случае, не несет ответственность за управление или разработку системы контроля качества организации. Тем не менее, МСКК 1 признает, что это не всегда осуществимо в малых организациях, потому что допускает самоконтроль.

В качестве альтернативы, можно назначить лицо, не работающее в организации, имеющее надлежащую квалификацию и опыт руководителя задания. Это усилит независимость и нейтральность организации.

- **Инспекции файлов по завершённым заданиям**

Лицо, назначенное для инспекции файлов по завершённым заданиям, должно иметь надлежащие квалификации, и не должно быть задействовано в выполнении задания или проведении проверки контроля качества выполнения задания.

3.8. Соответствие применимым МСА

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
200.18	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)
200.22	С учетом изложенного в пункте 23 аудитор должен соблюдать каждое отдельное требование конкретного стандарта, за исключением случаев, когда в обстоятельствах конкретного аудита: (a) весь этот стандарт не является значимым; (b) конкретное требование не является значимым, поскольку оно является условным, а соответствующее условие отсутствует (см. пункты А74-А75)
200.23	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)
230.12	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)

МСА устанавливают обязанности и требования к аудиторам относительно проведения аудита. Как указано в МСА 200.18, 22, и 23, аудитор должен выполнять каждое соответствующее требование (описанное в разделе требований МСА), кроме как при исключительных обстоятельствах, где будут использоваться альтернативные процедуры аудита для достижения целей этого конкретного требования. Обратите внимание на следующее.

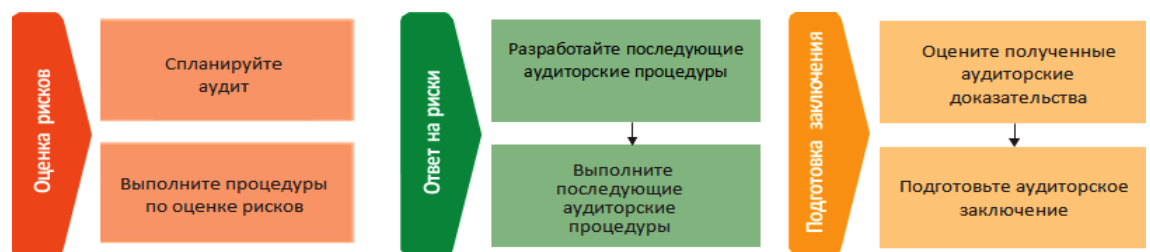
МСА	Описание
Статус	<p>Все вместе, МСА предоставляют стандарты для работы аудитора в целях достижения общих целей аудитора.</p> <p>В МСА рассматриваются общие обязанности аудитора, а также дополнительные действия аудитора, необходимые для применения этих обязанностей в специфических обстоятельствах.</p>
Применимость	<p>Некоторые МСА (и, следовательно, все их требования) могут не подходить для конкретных обстоятельств (напр., внутренний аудит или консолидированная отчетность).</p> <p>В некоторых МСА содержатся условные требования. Эти требования важны, если действуют указанные обстоятельства и существует определенное условие.</p> <p>Отступления от надлежащих требований МСА должны быть документально оформлены, при этом должны быть задокументированы выполненные альтернативные процедуры и причины отступления.</p>
Местное законодательство	<p>От аудиторов может потребоваться (в дополнение к МСА) соблюдать некоторые законодательные или нормативные требования, или иные стандарты аудиторской деятельности конкретной юрисдикции или страны.</p>
Иное	<p>Сфера действия, дата вступления в силу и любые ограничения по применению конкретного МСА, ясно описаны в МСА. Тем не менее, на дату вступления МСА в силу могут повлиять законодательные требования конкретной юрисдикции.</p> <p>За исключением, если иное не указано в МСА, аудитору разрешается применять МСА до даты вступления в силу, указанную в этом конкретном МСА.</p>

4

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД – ОБЗОР

Содержание главы	Соответствующие МСА
Цели аудитора, основные элементы и применение риск-ориентированного подхода при проведении аудита.	Множество

Документ 4.0-1



Параграф #	Цель(и) МСА
200.11	<p>При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:</p> <p>(a) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;</p> <p>(b) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.</p>

Параграф № Соответствующие выдержки из МСА

200.3	Назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой отчетности это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами (см. пункт A1)
200.5	Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер (см. пункты A30-A54)
200.A36	<p>Риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:</p> <ul style="list-style-type: none"> • на уровне финансовой отчетности в целом; • на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.
200.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.
200.A47	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> • природы финансовой отчетности; • характера аудиторских процедур; • необходимости проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену.

4.1 Обзор

Основные цели аудитора, описанные в МСА 200.11, можно кратко изложить следующим образом:

- Получить разумную уверенность в том, что в финансовой отчетности, в целом, отсутствуют существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий или ошибки, что позволяет аудитору сформировать мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных отношениях, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; и
- подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований МСА и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Разумная уверенность

Разумная уверенность представляет собой высокий, но не абсолютный уровень уверенности. Он достигается, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск (т.е. риск, того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, если финансовая отчетность была существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Аудитор не может предоставить абсолютную уверенность вследствие неотъемлемых ограничений, поскольку

часть аудиторских доказательств (на основании которых аудитор делает выводы и формирует соответствующее аудиторское мнение) являются более убедительными, чем непроверяемыми.

Неотъемлемые ограничения аудита

В следующем документе выделены некоторые неотъемлемые ограничения работы, выполняемой аудитором.

Документ 4.1-1

Ограничения	Причины
Характер финансовой отчетности	<p>Подготовка финансовой отчетности включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> Использование руководством профессионального суждения при подготовке финансовой отчетности и применении требований к представлению и раскрытию в рамках, применяемых концепций финансовой отчетности; и Использование руководством субъективных решений или оценок (такие, как оценочные значения), включающих широкий диапазон приемлемых интерпретаций или суждений.
Характер доступных аудиторских доказательств	<p>Большая часть работы аудитора относительно формирования аудиторского мнения заключается в получении и оценке аудиторских доказательств. Такие доказательства обычно являются более убедительными, чем непроверяемыми. Аудиторские доказательства главным образом добываются в результате процедур аудита, выполняемых во время проведения аудита. Они также могут включать информацию, полученную из иных источников, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> Ранее проведенные аудиты; Процедуры контроля качества, применяемые аудиторской организацией, для принятия клиента на обслуживание и продолжения сотрудничества; Данные бухгалтерского учета организации; а также Аудиторские доказательства, подготовленные экспертом, являющимся сотрудником или привлеченным аудиторской организацией.
Характер аудиторских процедур	<p>Аудиторские процедуры, независимо от того как хорошо они были разработаны, могут упустить некоторые искажения. Имейте в виду следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> Любая выборка, в совокупности составляющая менее 100%, представляет собой риск того, что искажение не будет обнаружено; Руководство или иные лица могут не предоставить, намеренно или непреднамеренно, полную необходимую информацию. Недобросовестные действия могут быть частью сложных и тщательно разработанных схем, созданных чтобы их скрыть; и По результатам выполнения аудиторских процедур, используемых для сбора аудиторских доказательств, может быть не обнаружено, что какая-либо информация не была предоставлена.
Актуальность финансовой отчетности	<p>Со временем значимость/ценность финансовой информации обычно уменьшается, поэтому важно найти баланс между надёжностью информации и ее стоимостью. Пользователи финансовой отчетности ожидают от аудитора, что он сформирует свое мнение в течение разумного срока и по разумной цене. Таким образом, практически невозможно изучить всю существующую информацию, а также тщательно рассматривать каждый вопрос, допуская, что информация может содержать ошибку или быть фальсифицирована, пока не будет доказано иное.</p>

Объем аудита

Объем работы аудитора и выражаемое мнение обычно относятся к тому, была ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, подготовлена соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой. Как следствие, не модифицированное мнение аудитора не гарантирует ни жизнеспособность организации в будущем, ни эффективность, с которой руководство управляет делами организации.

В целях любого расширения основных рамок ответственности за проведение аудита, напр., согласно местному законодательству или требованиям безопасности, аудитор должен будет проделать дополнительную работу и соответствующим образом изменить или расширить рамки аудиторского заключения.

Существенные искажения

Искажение (отдельно или совместно с неисправленными искажениями или отсутствующими/вводящими в заблуждение сведениями, предоставленными в финансовой отчетности) является существенным, если оно, согласно разумным ожиданиям, может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями, на основе финансовой отчетности.

Предпосылки

Предпосылки – это заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность. Они относятся к признанию, оценке и представлению различных типов операций и событий, остатков по счетам и представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности. Например, предпосылка о полноте относится ко всем операциям и событиям, которые должны быть или были признаны. Аудитор их использует для рассмотрения различных возможных искажений, которые могут иметь место.

4.2 Аудиторский риск

Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случае существенного искажения финансовой отчетности. Целью аудита является снижение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск состоит из двух главных элементов, приведенных ниже.

Документ 4.2-1

Риск	Характер	Источник
Неотъемлемый риск и риск средств контроля	Финансовая отчетность может содержать существенное искажение.	Цели/операции организации и разработка/внедрение руководством системы внутреннего контроля.
Риск необнаружения	Аудитор может не обнаружить существенное искажение в финансовой отчетности.	Характер и объем процедур, выполняемых аудитором.

Чтобы уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен:

- Оценить риски существенного искажения; и
- Ограничить риски необнаружения. Эти цели могут быть достигнуты с помощью выполнения процедур, в ответ на оцененные риски существенного искажения, на уровне финансовой отчетности, а также на уровне предпосылок для различных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Компоненты аудиторского риска

Главные компоненты аудиторского риска описаны в документе ниже.

Документ 4.2-2

Характер	Описание	Комментарий
Неотъемлемый риск	Восприимчивость предпосылки в отношении вида операции, остатка по счету или раскрытия информации к искажению, которое может быть существенным, отдельно или в совокупности с иными искажениями, перед рассмотрением любых соответствующих средств контроля.	Это включает события или условия (внутренние или внешние), которые могут привести к искажению (ошибка или недобросовестное действие) информации в финансовой отчетности. Источниками риска (часто классифицируемыми как бизнес-риски или риски средств контроля) могут стать цели организации, характер ее операций/сферы деятельности, требования законодательства, которым она подчиняется, а также ее масштаб и структура.

Характер	Описание	Комментарий
Риск средств контроля	Риск того, что искажение, которое может встретиться в предпосылке относительно класса операции, остатка по счету или раскрытия информации, и которое может быть существенным, отдельно или совместно с иными искажениями, не будет предотвращено, или своевременно обнаружено или исправлено системой внутреннего контроля организации.	<p>Руководство разрабатывает средства контроля для снижения, установленного неотъемлемого (относительно бизнес-рисков или недобросовестных действий) фактора риска.</p> <p>Организация оценивает свои риски (оценка рисков) и затем разрабатывает и внедряет надлежащие средства контроля для снижения подверженности риску до приемлемого уровня.</p> <p>Средства контроля могут быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Всеобъемлющими по характеру, такие как поведение руководства относительно проведения контроля, нацеленность на принятие на работу компетентных сотрудников, и предотвращение недобросовестных действий. Данные средства контроля оцениваются на уровне финансовой отчетности; и • Специфичными для осуществления, обработки или оформления конкретной операции. Такие средства контроля часто называют бизнес-процессом, средствами на уровне операции или
Риск необнаружения	Риск того, что процедуры, выполняемые аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не позволят обнаружить существующие искажение, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с иными искажениями.	<p>Аудитор оценивает риски существенного искажения (неотъемлемые риски и риски средств контроля) на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.</p> <p>Затем разрабатываются аудиторские процедуры для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Это включает рассмотрение следующих возможных рисков:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Выбор ненадлежащей процедуры аудита; • Неприменение надлежащей процедуры аудита; или • Неверное толкование результатов процедуры аудита.

Примечание: МСА выделяют два компонента риска существенного искажения на уровне предпосылок: неотъемлемый риск и риск средств контроля. Таким образом, МСА обычно не ссылается на неотъемлемый риск и риск средств контроля отдельно, а использует объединенное понятие “рисков существенного искажения”. Тем не менее, аудитор может оценивать эти риски совместно или по отдельности, в зависимости от предпочитаемых методов проведения аудита или подходов и практических соображений.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Разделяйте понятия бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий

Многие неотъемлемые риски могут привести к бизнес-рискам и рискам недобросовестных действий. Например, новая система ведения учета может предоставить потенциальную возможность для появления ошибок (бизнес-риск), но она также может предоставить возможность манипулирования финансовыми результатами или растрат средств со стороны какого-либо лица (риск недобросовестных действий). Поэтому, при обнаружении бизнес-риска всегда имейте в виду, что это также может привести к появлению риска недобросовестных действий. Если это произошло, зарегистрируйте и оцените риск недобросовестных действий отдельно от факторов бизнес-риска. В ином случае, возможно, ответные действия на выявленные риски будут учитывать только элементы бизнес-риска, но не риск недобросовестных действий.

Запись рисков недобросовестных действий

Недобросовестные действия часто можно обнаружить, тщательно изучая:

- Необычные схемы, исключения и странности в операциях/событиях; или
- Отдельных лиц, имеющих повод, возможность и логическое обоснование для совершения недобросовестных действий.

Если такие случаи были обнаружены (на любом этапе аудита) их необходимо записать и оценить как риски недобросовестных действий, даже если поверхностно они более похожи на несущественные. Запись таких рисков будет гарантировать, что они надлежащим образом рассматривались при разработке ответных мер.

Краткий обзор компонентов аудиторского риска

Документ 4.2-3

На следующей схеме приводится взаимосвязь рисков и средств контроля. В строке неотъемлемых рисков содержатся все факторы бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности (до рассмотрения систем внутреннего контроля). В строке риска средств контроля отражены всеобъемлющие процедуры и процедуры операционного контроля, введенные в действия руководством для снижения риска искажения финансовой отчетности. Область, не охватываемая в строке рисков средств контроля, часто называется остаточным риском руководства, готовностью к принятию риска или границами риска.



Примечание: Длина строк в предоставленной схеме может варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств и профиля риска организации.

На следующей схеме рассматривается роль аудитора при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности и, затем, при выполнении ответных аудиторских процедур, разработанных для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.



Примечание: Длина строк в предоставленной схеме может варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств и профиля риска организации.

4.3 Как проводить аудит, используя риск-ориентированный подход

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
200.15	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 A20-A24)
200.16	При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты A25-A29)
200.17	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 A30-A54)
200.21	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 A69-A71) (а) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита (см. пункт A72) (б) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности (см. пункт A73)

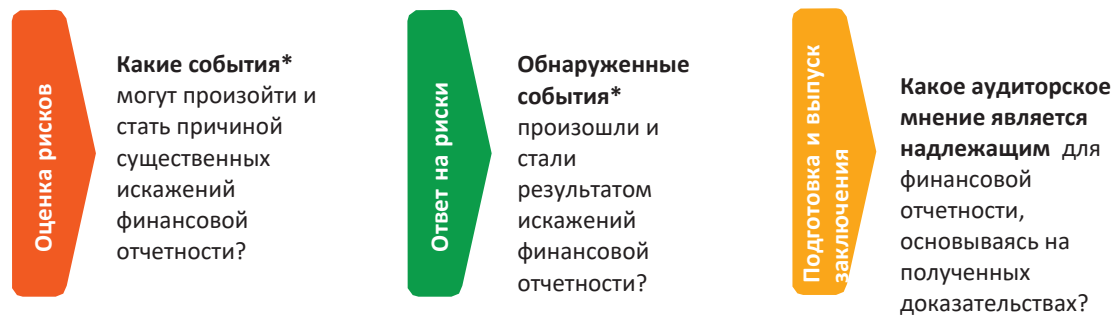
Риск-ориентированный подход включает три ключевых шага (фазы), приведенных ниже.

Документ 4.3-1

Шаг (Фаза)	Описание
Оценка рисков	Выполнение процедур оценки риска для обнаружения и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности. Это включает оценку значимых рисков, недостатков средств контроля, а также и обнаруженных или предполагаемых несоответствий законодательным и иным нормативным требованиям, которые необходимо рассматривать при проведении аудита и информировать об этом ЛОКУ. Аудитор также должен выбрать ключевые вопросы для включения их в заключение для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам и для всех аудитов, при проведении которых МСА 701 подлежит применению, согласно требованиям местных законов и нормативных актов или по желанию.
Ответ на риски	Разработка и проведение дальнейших аудиторских процедур, в ответ на обнаруженные и оцененные риски существенного искажения, на уровне финансовой отчетности, а также на уровне предпосылок.
Процесс подготовки и выпуска заключения	Это включает: <ul style="list-style-type: none"> • Формирование мнения на основе полученных аудиторских доказательств и оценку представления финансовой отчетности и раскрытия информации; и • Подготовку и выпуск заключения согласно достигнутым выводам

Ниже приводится упрощенное описание этих трех элементов.

Документ 4.3-2

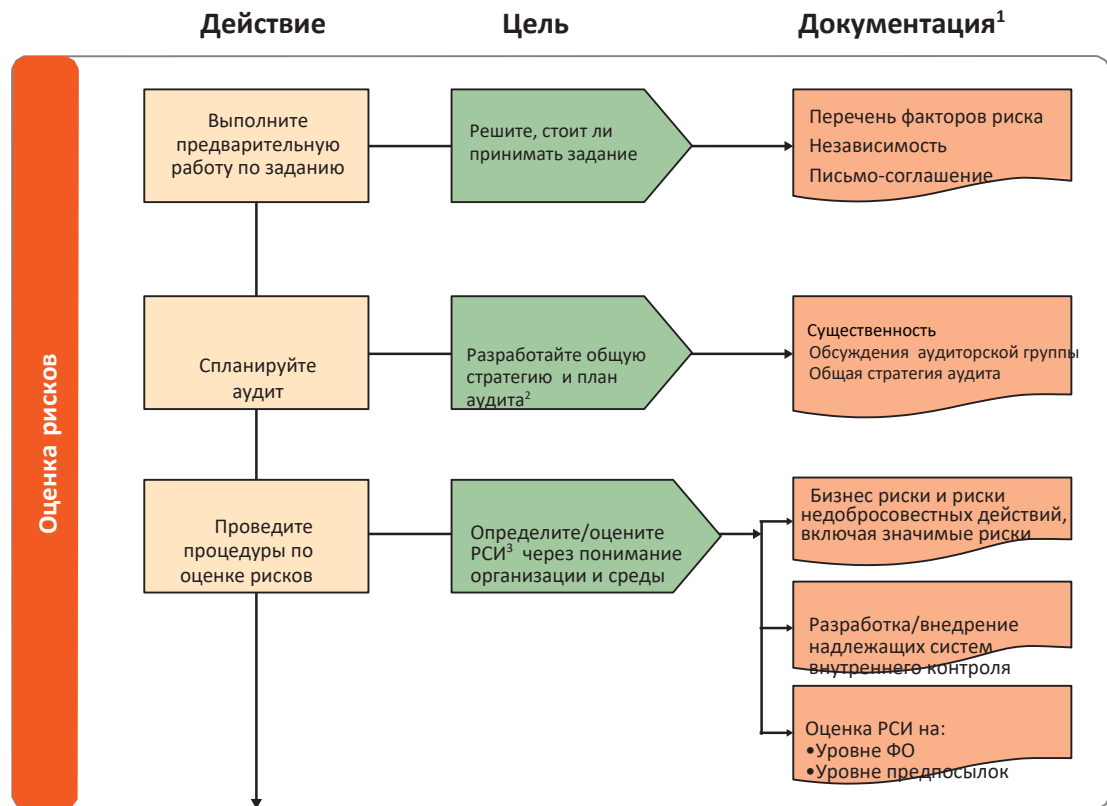


* "Событие" — это фактор бизнес-риска или риска недобросовестных действий (см. описание в Документе 4.2-2). Это также включает риски, вытекающие из отсутствия внутреннего контроля, необходимого для снижения существенных искажений, содержащихся в финансовой отчетности.

Различные задачи, встречающиеся в каждой из этих фаз, описаны ниже. Каждая фаза более подробно рассматривается в последующих главах данного Руководства.

Оценка рисков

Параграф №	Цель(и) МСА
315.3	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.

**Примечания:**

1. См. полный список требуемой документации в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = Риски существенного искажения.

Эффективная фаза оценки рисков включает следующее.

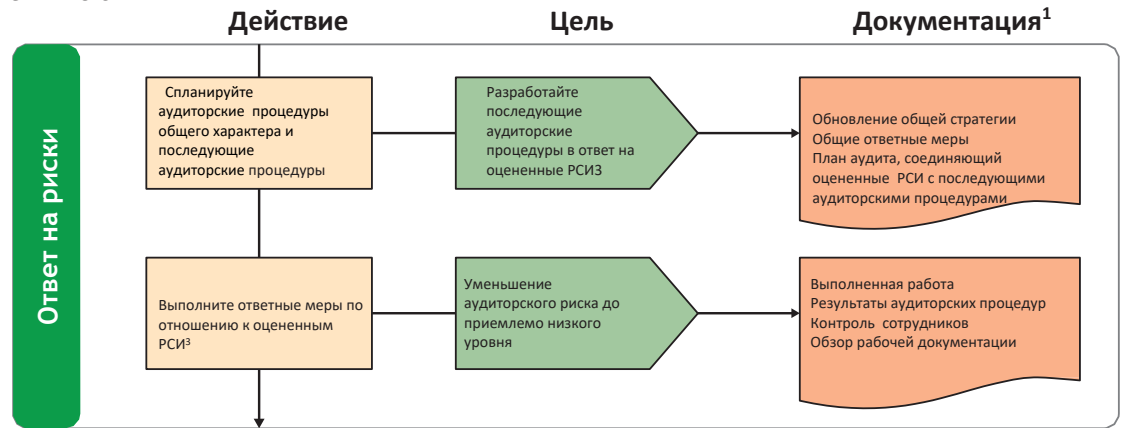
Документ 4.3-4

Требования	Описание
Прямое вовлечение старших членов аудиторской группы	Руководитель задания и иные ключевые лица аудиторской группы должны активно участвовать в планировании аудита, а также в планировании и участии в обсуждениях с членами аудиторской группы. Это поможет составить план аудита с использованием их опыта и знаний. Отметьте, что в МСА обычно используется термин «аудитор», подразумевая лицо (или лица), выполняющее задание. Там, где МСА упоминает, что руководитель задания должен выполнить требование или обязательство, чаще используется термин «руководитель задания», а не «аудитор».
Акцент на «профессиональный скептицизм»	Нельзя ожидать от аудитора недоверчивого отношения к системе управления организации и ее руководящему составу. Тем не менее, вера в честность руководства и ЛОКУ не освобождает аудитора от обязанности сохранять профессиональный скептицизм, или не позволяет аудитору довольствоваться неубедительными аудиторскими доказательствами при получении разумной уверенности.
Планирование	Время, потраченное на планирование аудита (разработку общей стратегии и плана аудита) позволит обеспечить достижение целей аудита, и обеспечит нацеленность аудиторской группы на сбор аудиторских доказательств в самых важных областях, где возможно встретить искажение.

Требования	Описание
Обсуждения в группе и постоянная связь	<p>Обсуждение/совещание группы по планированию с участием руководителя задания предоставляет отличную возможность для:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Предоставления персоналу общей информации о клиенте и обсуждения областей потенциальных рисков; • Обсуждения эффективности общей стратегии и плана аудита, а также внесения изменений при необходимости; • Коллективного обсуждения причин возникновения недобросовестных действий и последующей разработки соответствующих ответных мер; • Обсуждения раскрытия информации в условиях высокого риска существенного искажения; и • Распределения обязанностей относительно аудита и установки временных рамок. <p>Также важно поддерживать постоянную связь между членами аудиторской группы во время выполнения заданий, например для обсуждения и решения вопросов относительно аудита, нестандартных операций или возможных индикаторов недобросовестных действий. Это позволит вовремя поставить в известность руководство и, при необходимости, внести изменения в стратегию и процедуры аудита.</p>
Нацеленность на выявление рисков	<p>Самым главным этапом в процедуре оценки рисков является выявление всех соответствующих рисков. Если аудитор не выявит факторы бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, их нельзя будет оценить и зарегистрировать, и соответствующие ответные меры не будут разработаны. По этой причине хорошо разработанные процедуры оценки рисков очень важны для проведения эффективного аудита. Сотрудники определенного уровня также должны проводить процедуры оценки рисков.</p>
Раскрытие информации в финансовой отчетности	<p>При оценке рисков также необходимо учитывать раскрытия информации в финансовой отчетности. Раскрытия информации в финансовой отчетности МСП могут быть менее подробными или менее сложными (например, некоторые требования к финансовой отчетности позволяют малым предприятиям предоставлять меньшее количество информации в своей финансовой отчетности). Тем не менее, это не освобождает аудитора от ответственности разобраться и понять указанную информацию и оценить необходимые риски существенного искажения.</p>
Способность оценить ответ(ы) руководства на риски	<p>Важным этапом в процедуре оценки рисков является оценка эффективности ответов руководства (т.е., разработка/внедрение процесса контроля руководства), если такие имеются, для уменьшения выявленных в финансовой отчетности рисков существенного искажения. В малых предприятиях, больше доверия будет оказываться контрольной среде (напр. компетентность и честность руководства и т.д.) и меньше традиционным операциям контроля (напр. распределение обязанностей и т.д.).</p>
Использование профессионального суждения	<p>Требования к аудиту МСА предусматривают использование и последующее документальное оформление значимых суждений, вынесенных аудитором во время аудита. Стандартные примеры задач при проведении процесса оценки рисков включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Решить стоит ли принимать клиента на обслуживание и продолжать с ним сотрудничество; • Разработку общей стратегии аудита; • Установить существенность; • Оценить риск материального искажения, включая выявление значительных рисков и иных областей, где может потребоваться проведение специальной проверки; и • Разработку ожидаемых результатов, которые будут использоваться при проведении аналитических процедур.

Ответ на риски

Параграф №	Цели МСА
330.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по этим рискам.

**Примечания:**

1. См. полный список требуемой документации в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = Риски существенного искажения.

На этом этапе, аудитор рассматривает причины (неотъемлемых рисков и рисков средств контроля) для оценки рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок (для каждого класса операций, событий, остатков по счетам и раскрытиям), и разрабатывает ответные аудиторские процедуры.

Ответ аудитора на оцененные риски существенного искажения регистрируется в плане аудита, который:

- Содержит аудиторские процедуры общего характера в ответ на выявленные риски на уровне финансовой отчетности;
- Определяет области существенной финансовой отчетности и значимые раскрытия информации; и
- Указывает характер, объем и время проведения конкретных аудиторских процедур, разработанных специально для ответа на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок.

Аудиторские процедуры общего характера отвечают на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок.

Такие процедуры общего характера обычно включают задания для соответствующего персонала и контроль за их выполнением, необходимость использования профессионального скептицизма, степень подтверждения, требуемая для объяснений/заявлений руководства, рассмотрение типа процедур, которые необходимо выполнить, а также какую документацию необходимо проверить для подтверждения существенных операций.

Дальнейшие аудиторские процедуры обычно представляют собой такие процедуры проверки по существу как детальные тесты, аналитические процедуры и тесты средств контроля (там, где ожидается, что такие средства контроля эффективно действовали в течение всего периода).

Некоторые из вопросов, которые аудитору предстоит рассмотреть при планировании надлежащего комплекса аудиторских процедур для ответа на выявленные риски, приводятся ниже:

- **Тестирование средств контроля**
 - Выявить соответствующие средства внутреннего контроля, которые, при тестировании, могут уменьшить необходимость/объем иных процедур проверки по существу. Как правило, объем выборки для тестирования средств контроля намного меньше объема, необходимого для проверки по существу потока операций. Исходя из того, что соответствующие средства контроля работают слаженно и отклонения средств контроля маловероятны, тестирование средств контроля обычно приводит к выполнению меньшего объема работ. Тем не менее, не существует требований для тестирования рабочей эффективности систем внутреннего контроля (непосредственно или косвенным способом).
 - Выявить предпосылки, которые нельзя рассмотреть только с помощью процедур проверки по существу. Например, это часто относится к полноте продаж в малых предприятиях и случаям с большим количеством автоматизированных операций (таким, как Интернет-продажи) с небольшим ручным вмешательством или его полным отсутствием.
- **Аналитические процедуры проверки по существу**
Это процедуры, для которых можно надежно спрогнозировать суммарную величину объема операций, основываясь на доступных доказательствах. Этот ожидаемый результат затем сравнивается с фактической суммой, содержащейся в данных бухгалтерского учета, и размер искажений легко определяется (см. Том 1, Глава 10). В некоторых случаях, если оцененный риск для какой-либо конкретной предпосылки является низким (без рассмотрения соответствующих средств контроля), аудитор может определить, что одни только аналитические процедуры проверки по существу представляют достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

- **Непредсказуемость**

Необходимость добавлять элемент непредсказуемости к выполняемым процедурам, в таких случаях, как при реагировании на риск существенного искажения вследствие возможных недобросовестных действий. Например, посещение мест инвентарного учета без предупреждения или выполнение некоторых процедур на конец года без объявления. Также необходимо учитывать непредсказуемость при предоставлении информации руководству относительно запланированных процедур и времени их проведения.

- **Обход средств контроля со стороны руководства**

Необходимость в специальных аудиторских процедурах для рассмотрения потенциальной возможности обхода средств контроля со стороны руководства.

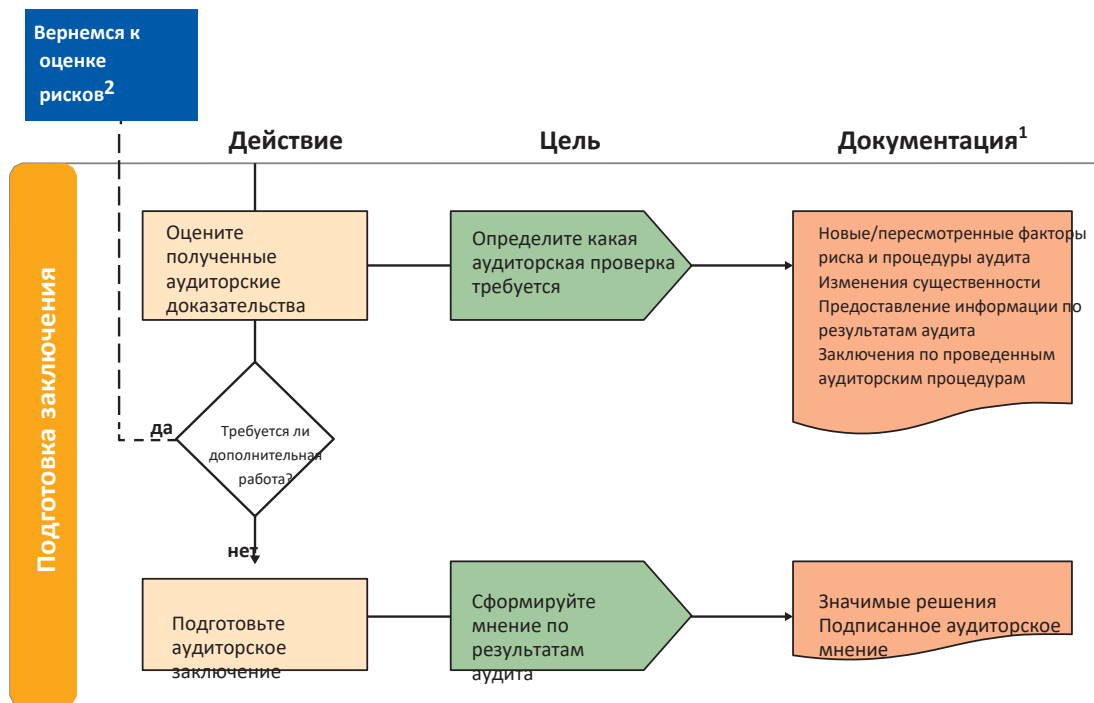
- **Значительные риски**

Ответ аудитора на “значительные риски” которые были выявлены (см. Том 2, Глава 10.).

Подготовка заключения

Параграф #	Цели МСА
700.6	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств; и (б) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

Документ 4.3-6



Примечания:

1. См. полный список требуемой документации в МСА 230.

2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Заключительная фаза аудита состоит в оценке полученных аудиторских доказательств и определении того, являются ли они достаточными и надлежащими для уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

На этом этапе аудита важно определить:

- Изменение оцененного уровня риска;
- Являются ли выводы, подготовленные по результатам проведенной работы, надлежащими;
- Были ли обнаружены подозрительные обстоятельства; и
- То, что дополнительные риски (не выявленные ранее) были оценены надлежащим образом, и необходимые дальнейшие аудиторские процедуры были выполнены.

Совещание группы для обмена результатами проверки (ближе к окончанию работы на проекте) не является особым требованием МСА, но персоналу может быть полезно поделиться результатами проверки, выявить индикаторы недобросовестных действий, и определить необходимость (если такая имеется) в проведении дальнейших аудиторских процедур.

Если все процедуры были выполнены и выводы сделаны:

- Необходимо информировать руководство и ЛОКУ о результатах аудита; и
- Необходимо сформировать аудиторское мнение и принять решение о формулировке аудиторского заключения.

4.4 Документация

Достаточная аудиторская документация необходима, чтобы позволить опытному аудитору, ранее не имевшему дело с этим аудитом, понять:

- Характер, временные рамки и объем выполненных процедур аудита;
- Результаты выполнения этих процедур и полученные аудиторские доказательства; и
- Значимые вопросы, появившиеся в результате аудита, сделанные выводы; и используемые значимые профессиональные суждения, которые помогли прийти к этим выводам.

Аудиторская документация для малых предприятий, как правило, менее объемная, чем документация для крупных предприятий. Например, все аспекты аудита можно объединить в одном документе, включающем в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации, в зависимости от конкретного случая.

Аудитор может не регистрировать:

- Каждое незначительное рассматриваемое обстоятельство или результат каждого профессионального суждения, в аудиторской документации; и
- Факт соблюдения требований, соблюдение которых доказывается документами, включенными в аудиторский файл. Например, план аудита в файле доказывает, что аудит был запланирован, а подписанное письмо-соглашение об условиях задания доказывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания.

4.5 Преимущества риск-ориентированного подхода при проведении аудита

Некоторые преимущества риск-ориентированного подхода приводятся в таблице ниже.

Документ 4.5-1

Преимущества	Описание
Гибкий график при выполнении аудиторской работы	Так как процедуры оценки риска не включают подробную проверку операций и остатков по счетам, их можно выполнять задолго до конца периода, исходя из допущения, что никакие крупные изменения не ожидаются. Это может помочь более сбалансированно распределить рабочую нагрузку на персонал в течение периода. Это может предоставить клиенту время ответить на выявленные (и сообщенные ему) недостатки системы внутреннего контроля и на иные запросы о предоставлении помощи до начала аудиторской работы, относящейся к концу периода. Тем не менее, если промежуточная финансовая информация еще не доступна, возможно, в дальнейшем потребуются выполнить аналитические процедуры оценки рисков.
Усилия аудиторской группы направлены на ключевые области	Понимая, где в финансовой отчетности могут возникать риски существенного искажения, аудитор может направить усилия аудиторской группы на области с высоким риском и, возможно, уменьшить объем работы в областях с меньшим риском. Это также поможет гарантировать, чтобы ресурсы аудиторского персонала использовались наиболее эффективно.
Процедуры аудита нацелены на конкретные риски	Дальнейшие аудиторские процедуры были разработаны, чтобы отвечать на оцененные риски. Таким образом, можно значительно уменьшить или даже полностью исключить детальные тесты, отвечающие только на риски общего характера.
Понимание системы внутреннего контроля	Необходимое понимание системы внутреннего контроля позволяет аудитору принимать взвешенные решения о том, стоит ли тестировать операционную эффективность системы внутреннего контроля. Тестирование средств контроля (некоторые средства контроля можно тестировать раз в три года) часто может приводить к уменьшению требуемого объема работы, по сравнению с обширными детальными тестами. (См. Том 2, Глава 17.)
Своевременное информирование руководства о важных вопросах	Более глубокое понимание системы внутреннего контроля может позволить аудитору выявить недостатки системы внутреннего контроля (например, в контрольной среде или общих средствах контроля ИТ-систем), которые не были обнаружены ранее. Своевременное информирование руководства об этих недостатках позволит ему принять соответствующие меры, что будет для него выгодно. Это также может сэкономить время при проведении аудита.

Параграф#	Соответствующие выдержки из руководства по применению МСА
200.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.
200.A66	Для целей определения особенностей проведения аудита в малых организациях термин «малая организация» означает организацию, которая как правило обладает такими качественными характеристиками, как: <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (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
200.A67	Включенные в Международные стандарты аудита особенности аудита в малых организациях разрабатывались прежде всего с расчетом на организации, ценные бумаги которых котируются на организованных рынках. Тем не менее, некоторые из этих особенностей могут оказаться полезными при проведении аудита отчетности в малых организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.
200.A68	В Международных стандартах аудита собственник малой организации, который участвует в повседневном управлении организацией, называется «руководитель-собственник».

В МСА используется такой же подход для проведения аудита для предприятий, состоящих из одного человека, как и для предприятий крупного масштаба, насчитывающих тысячи сотрудников. Аудит остается аудитом. Таким образом, основной подход к аудиту не изменяется просто потому, что предприятие является малым.

Слово “аудит” передает ясное сообщение пользователям финансовой отчетности. Оно сообщает, что аудитор получил разумную уверенность в том, что в этой финансовой отчетности отсутствуют существенные искажения, независимо от масштаба или типа предприятия, где проводился аудит. Персонал IAASB ответил на данный вопрос о пропорциональности применения МСА в документе с вопросами и ответами персонала, под названием *Применение МСА пропорционально масштабу и структуре предприятия*¹, выпущенном в августе 2009 г.

Его целью является помочь аудиторам эффективно применять разъясненные МСА. Ответ на вопрос “Как в МСА рассматривается тот факт, что характеристики МСП значительно отличаются от более крупных и сложных предприятий” будет следующим:

“При аудите предприятий различных масштабов и с разными организационными структурами аудитор преследует одни и те же цели. Тем не менее, это не означает, что каждый аудит будет одинаково планироваться и проводиться. В МСА отмечается, что конкретные аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить, чтобы достичь целей аудитора и соответствовать требованиям МСА могут значительно отличаться в зависимости от того, где проводится аудит – в малом или крупном предприятии, и от сложности его организационной структуры.

Таким образом, требования МСА, уделяют больше внимания вопросам, на которые аудитор должен ответить при проведении аудита и, как правило, не описывают подробно конкретные процедуры, которые аудитор должен выполнить.

В МСА также объясняется, что надлежащий аудиторский подход для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур зависит от оценки риска аудитора. Например, основываясь на необходимом понимании предприятия и его организационной среды, включая систему внутреннего контроля и оцененные риски существенного искажения, аудитор может определить, что комплексный подход, совмещающий тестирование средств контроля и процедуры проверки по существу, является наиболее эффективным подходом при ответе на оцененные риски. В иных случаях, например, при аудите МСП с небольшим количеством контрольных действий

¹ “Применение МСА пропорционально размеру и структуре предприятия” доступен на сайте www.ifac.org/publications-resources/applying-ias-proportionate-ly-size-and-complexity-entity-0.

которые аудитор может выявить, аудитор может решить, что эффективней будет выполнить дальнейшие процедуры аудита, в основном состоящие из процедур проверки по существу. Также важно отметить, что в МСА утверждается, что надлежащее использование профессионального суждения является самым важным аспектом для надлежащего проведения аудита. Профессиональное суждение необходимо, главным образом, для принятия решений о характере, временных рамках и объеме аудиторских процедур, используемых для соответствия требованиям МСА и сбора аудиторских доказательств. Тем не менее, если аудитор, осуществляющий проверку МСП, должен использовать профессиональное суждение, это не означает, что аудитор может решать не выполнять требования МСА, за исключением в случаях и при условии, что аудитор выполняет альтернативные аудиторские процедуры для достижения целей требования”.

Основные положения вышеизложенного можно подытожить следующим образом:

- Аудит преследует одни и те же цели, независимо от масштаба предприятия;
- Конкретные требуемые аудиторские процедуры могут значительно варьироваться в зависимости от масштаба предприятия и оцененных рисков;
- МСА нацелены на вопросы, которые аудитор должен рассмотреть — не на подробное описание конкретных процедур;
- Разработка последующих аудиторских процедур зависит от оценки аудиторского риска;
- Надлежащее использование профессионального суждения принципиально важно для выбора процедур, которые надлежащим образом ответят на оцененные риски; и
- Профессиональное суждение не может использоваться для уклонения от выполнения требований МСА, кроме как в исключительных случаях.

В дополнение к этому, в МСА содержатся ряд пунктов, рассматривающих вопросы, касающиеся аудитов МСП. В этих материалах предоставляются полезные инструкции для применения конкретных требований МСА в контексте аудита МСП.

В документе ниже приводятся несколько рекомендаций для эффективного применения МСА при проведении аудитов малых предприятий.

Документ 4.6-1

1. Уделите достаточное время для того, чтобы прочитать разъяснённые МСА и обучить персонал.

Неспособность понять требования может привести к:

- Вся фаза оценки рисков при проведении аудита превратится во вспомогательную для иной существенной аудиторской работы. Именно оценка рисков должна диктовать выбор аудиторских процедур, которые будут проводиться, а не стандартный список процедур, которые можно использовать для любого предприятия. Целью оценки рисков является направление усилий на области с большим риском существенного искажения в финансовой отчетности, и меньше затрагивать области с меньшим риском.
- Превращению изначально простого аудита в сложный проект, отнимающий много времени. Это может произойти, если нацеливать усилия на заполнение ненужных стандартных аудиторских форм и списков, вместо того, чтобы использовать профессиональное суждение, чтобы распределить работу в соответствии с масштабом и организационной структурой предприятия, для которого проводится аудит, а также со связанными рисками.
- Невозможности соответствовать требованиям МСА (“аудитор должен”).

2. Уделите достаточное время планированию, независимо от размера задания.

Считается, что час, потраченный на планирование, может сэкономить несколько часов работы. Эффективное планирование аудита часто отличает качественный аудит от некачественного и превышающего установленный бюджет. Это не обязательно означает, что необходимо проводить групповые совещания в офисе. При выполнении небольших заданий, планирование организовывается посредством недолгих обсуждений в начале выполнения задания и по мере его выполнения.

Ключевые области, которые необходимо учитывать при планировании:

- Помогите персоналу выявить области, где проведение стандартных процедур может быть лишним относительно рассматриваемого риска искажения.
- Уделите время, чтобы убедиться в том, что каждый член команды понимает необходимость и цели документации, которую ему/ей необходимо оформить. Заполнение форм, которые персонал не понимает, может отнять много времени.
- Обсудите потенциальные риски недобросовестных действий. Помогите персоналу использовать скептицизм и любознательность, и предоставляйте ему возможность поднимать вопросы, высказывать наблюдения или прояснять непонятные темы.
- Обсуждайте известные связанные стороны и характер/объем операций.
- Обдумайте, можно ли просто обновить аудиторскую документацию, подготовленную за предыдущие периоды, добавив в нее новую информацию, вместо того, чтобы заново подготавливать всю документацию. Документация и оценка факторов риска, а также соответствующие средства контроля должны быть достаточными, чтобы позволить аудиторам максимально эффективно использовать их понимание предприятия в последующие периоды и сконцентрировать свое внимание на новых тенденциях отрасли, ключевых операционных изменениях, новых неотъемлемых рисках и пересмотренных системах внутреннего контроля.

3. Оцените контрольную среду.

Уделите время тому, чтобы понять принцип действия всеобъемлющих средств внутреннего контроля, являющихся частью контрольной среды. Всеобъемлющие средства контроля достаточно отличаются от средств контроля за операциями; они рассматривают такие вопросы, как целостность и этика, корпоративное управление, компетентность персонала, отношение руководства к контролю, предотвращение недобросовестных действий, управление рисками и мониторинг системы контроля. Если руководство задало неправильный “тон”, легко может произойти нарушение систем внутреннего контроля, и это может оказать негативное влияние даже на лучшие средства контроля за такими операциями, как закупки и продажи.

4. Нацеленность на постоянное улучшение.

Некоторые аудиторы слепо подражают примеру предшествующего аудитора, в результате чего мы получаем файл, являющийся точным отражением предшествующего года. Намного лучшим подходом является постоянная проверка /переоценка работы, проделанной за предшествующие годы, а также выявление изменений, которые помогут сделать аудит более эффективным.

5

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ - ЦЕЛЬ И КОМПОНЕНТЫ

Содержание главы

Определить цель, объем и характер внутреннего контроля финансовой отчетности, включая пять компонентов, подлежащих оценке аудитором.

Соответствующий МСА

315 (пересмотренный)

Документ 5.0-1

Цель организации = Подготовить финансовую отчетность, свободную от существенных искажений



Первая стрелка на схеме представляет все факторы бизнес-риска и риска недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности (до любого рассмотрения внутреннего контроля). Вторая стрелка отражает процедуры контроля, разработанные и внедренные руководством для снижения выявленных рисков. Степень, в которой ответные действия руководства (вторая стрелка) не полностью снижают выявленные риски, часто называется остаточным риском руководства (третья стрелка).

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.4(с)	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:.... (с) 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;
315.12	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).
315.13	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).

5.1 Обзор

Система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством с целью снижения выявленных бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, которые ставят под угрозу достижение заявленных целей, таких как надежность финансовой отчетности.

От аудитора требуется понимание того, как организация рассматривает каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля, поскольку они относятся к аудиту финансовой отчетности. Эти компоненты описаны в этой главе, а также в пунктах 4 (с), 14-24 и А76-А117 МСА 315 (пересмотренный). Приложение 1 МСА 315 (пересмотренный) также содержит дополнительные пояснения к каждому из этих компонентов.

Понимание системы внутреннего контроля в таком ключе требуется для определения риска средств контроля. Это понимание должно быть получено независимо от любого решения аудитора о тестировании средств контроля в рамках стратегии аудита.

Примечание: Необходимо выявлять, документировать и оценивать только средства внутреннего контроля, имеющие значение для аудита. Соответствующие средства контроля - это те, которые направлены на снижение риска искажения в финансовой отчетности.

5.2 Цели внутреннего контроля

Система внутреннего контроля - это ответ руководства, направленный на снижение фактора выявленного риска или на достижение цели контроля. Существует прямая связь между целями организации и системой внутреннего контроля, которую она реализует для обеспечения достижения своих целей. После установления целей можно идентифицировать и оценить потенциальные события (риски), которые препятствовали бы достижению целей. Основываясь на этой информации, руководство может разработать соответствующие ответные действия, которые будут включать дизайн системы внутреннего контроля.

Цели внутреннего контроля могут быть сгруппированы в четыре категории:

- Стратегические цели высокого уровня, которые характеризуют миссию организации;
- Финансовая отчетность (система внутреннего контроля финансовой отчетности);
- Операции (средства контроля над операциями); а также
- Соблюдение законодательства и нормативных актов.

Средства внутреннего контроля, значимые для аудита, в первую очередь относятся к финансовой отчетности. Это касается цели клиента подготовить финансовую отчетность для внешних целей.

Средства контроля над операциями, такими как производство и планирование штата, контроль качества и соблюдение сотрудниками требований безопасности и охраны труда, обычно не являются значимыми для аудита, за исключением случаев, когда:

- Генерируемая информация используется для разработки аналитической процедуры; или
- Информация должна быть раскрыта в финансовой отчетности.

Например, если статистические данные о производстве использовались в качестве основы для аналитической процедуры, то средства контроля, предназначенные для обеспечения точности таких данных, будут иметь значение для аудита. Если несоблюдение определенных законов и нормативных актов оказывает прямое и существенное влияние на финансовую отчетность, то средства контроля, предназначенные для обнаружения фактов несоблюдения законов и нормативных актов и предоставления отчетов по таким фактам, также будут значимыми для аудита.

Компоненты системы внутреннего контроля

Термин «система внутреннего контроля», используемый в МСА 315 (пересмотренный), шире, чем просто контрольные действия, такие как разделение обязанностей, авторизация и сверки счетов и т.д. Система внутреннего контроля охватывает пять ключевых компонентов:

- Контрольная среда;
- Процесс оценки рисков в организации;
- Информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, и информационное взаимодействие;
- Контрольные действия, связанные с аудитом; а также
- Мониторинг средств внутреннего контроля.

Эти компоненты, прежде всего, связаны с целями финансовой отчетности организации, что проиллюстрировано ниже.

Пять компонентов системы внутреннего контроля

Документ 5.0-1



Деление системы внутреннего контроля на эти пять компонентов служит полезной основой для понимания аудиторами различных аспектов системы внутреннего контроля организации. Однако, необходимо отметить, что:

Способ организации и внедрения системы внутреннего контроля будет варьироваться в зависимости от размера организации и сложности ее структуры. Малые организации зачастую используют менее структурированные средства контроля и более простые процессы и процедуры для достижения своих целей. Может оказаться невозможным четко разграничить пять компонентов системы внутреннего контроля; однако, лежащие в их основе цели в равной степени присутствуют и в малом бизнесе. Например, руководитель-собственник может (а при отсутствии дополнительного штата должен) выполнять функции, связанные с несколькими компонентами системы внутреннего контроля.

- Различные термины или концепции из тех, которые используются в МСА 315 (пересмотренный), могут использоваться для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит, при этом в ходе аудита должны быть рассмотрены все пять компонентов.
- Основное внимание аудитора должно быть уделено тому, каким образом конкретные средства контроля предотвращают или обнаруживают и исправляют существенные искажения в видах операций, остатках по счетам или раскрытиях, а в также связанных с ними предпосылках.

Ниже приводится краткое описание пяти компонентов системы внутреннего контроля.

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
315.14	<p>Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 A77–A87).



Контрольная среда является основой для эффективного внутреннего контроля, обеспечивая дисциплину и структуру организации. Она задает общий тон в организации, воздействуя на контрольную сознательность и осведомленность персонала.

Контрольная среда охватывает функции административного и корпоративного управления. Она также охватывает отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля.

Примечание: Элементы контрольной среды как правило всеобъемлющи. Сами по себе они не будут непосредственно препятствовать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Вместо этого они образуют важную основу, на которой будут построены все другие элементы системы внутреннего контроля.

В документе 5.3-1 показаны различные элементы контрольной среды, которые необходимо учитывать. Обратите внимание, что важность и порядок (приоритет) этих элементов неизбежно будут меняться от организации к организации.

Документ 5.3-1



Элементы контрольной среды будут влиять на оценку аудитором эффективности других средств контроля, которые могут касаться определенных областей, таких как операции покупок и продаж. Например,

если у руководства наблюдается негативное отношение к средствам контроля в целом, это подорвет эффективность других средств контроля (например, для операций продаж и т. д.) независимо от того, насколько хорошо они разработаны.

Оценка аудитором организации контрольной среды будет включать элементы, изложенные ниже.

Документ 5.3-2

Ключевые элементы для рассмотрения	Описание
Распространение и внедрение принципа честности и других этических ценностей	Честность и этические ценности являются важными (основополагающими) элементами, которые влияют на эффективность организации, администрирования и мониторинга других средств контроля.
Приверженность компетенции	Рассмотрение руководством уровней компетентности, необходимых для конкретных должностей, а также того, как такие уровни трансформируются в необходимые навыки и знания.
Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление	Такие характеристики этих лиц, как: <ul style="list-style-type: none"> • Их независимость от руководства; • Их опыт и положение; • Степень их участия и получаемая ими информация, а также надзор за деятельностью; а также • Надлежащий характер их действий, включая уровень сложности вопросов, которые поднимаются и решаются с участием руководства, а также их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.
Философия руководства и стиль управления	Подход руководства к принятию и управлению бизнес-рисками, а также его позиция и действия в отношении к финансовой отчетности, обработке информации, функциям и персоналу, связанному с бухгалтерским учетом.
Организационная структура	Система, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется действия организации, направленная на достижение ее целей.
Распределение полномочий и ответственности	Каким образом распределены полномочия и ответственность по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархии полномочий.
Кадровая политика и практика	Наем сотрудников, адаптация, подготовка, оценка, консультирование, продвижение, заработная плата и дисциплинарные меры.

Описанные выше средства контроля широко распространены в рамках всей организации и их оценка часто является более субъективной, чем оценка традиционных контрольных действий (например, разделение обязанностей). Поэтому, аудитор должен применить профессиональное суждение в такой оценке.

Сильные стороны контрольной среды могут компенсировать или даже заменить слабые средства контроля над операциями в некоторых ситуациях. Однако недостатки контрольной среды могут подорвать и даже свести на нет хорошую организацию других компонентов системы внутреннего контроля. Например, если бы культура честности и этического поведения не существовала, то аудитор должен был бы тщательно рассмотреть, какие типы (дополнительных) аудиторских процедур будут эффективны в обнаружении существенных искажений в финансовой отчетности. В некоторых случаях аудитор может заключить, что система внутреннего контроля подорвана в такой степени, что единственным возможным выбором будет отказ от выполнения задания.

Контрольная среда в малых организациях

Контрольная среда в малых организациях может отличаться от контрольной среды в более крупных организациях, но также важна. Это особенно справедливо, когда у организации нет штата или ресурсов для осуществления традиционных контрольных действий, таких как разделение обязанностей.

В малых организациях активное участие компетентного руководителя-собственника (сильная контрольная среда) может значительно уменьшить потребность в других контрольных действиях, таких как разделение обязанностей. Следовательно, сильные стороны контрольной среды могут косвенно предотвращать или обнаруживать и исправлять определенные типы искажений. Например, когда руководитель-собственник проверяет и утверждает отдельные операции до их завершения, он может предотвратить или выявить и исправить определенные конкретные ошибки или недобросовестные действия. Однако эта сильная контрольная среда не уменьшит другие риски, такие как обход руководством средств контроля.

В малых организациях обычно будет меньше документации, определяющей элементы контрольной среды. Следовательно, отношения к контрольной среде, осведомленность и действия руководства (например, руководители-собственники)

часто будут служить основой для оценки организации и реализации средств контроля. Например, более крупные организации, скорее всего, предоставят персоналу кодекс поведения, который описывает приемлемое поведение и последствия нарушения кодекса или правил. Малые организации могут информировать свой персонал посредством устных сообщений и собственным примером.

Там, где нет подтверждающей документации по конкретному средству контроля, аудитор может подготовить меморандум. Например, при рассмотрении вопроса о том, существует ли информационное взаимодействие и соблюдаются ли принцип честности и этические ценности, аудитор может:

- определить ценности организации, приемлемое поведение и действия, направленные на обеспечение их соблюдения путем обсуждения с руководством. Затем аудитор оценивает, достаточны ли они для организации системы внутреннего контроля.
- спросить одного или двух сотрудников, что, по их мнению, является ценностями организации, приемлемым поведением и действиями, направленными на обеспечение их соблюдения. Эти беседы будут касаться того, были ли определены для персонала ценности и приемлемое поведение, а также соблюдало ли само руководство ценности и приемлемое поведение. Это будет являться рассмотрением внедрения средств контроля.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Малые предприятия часто неохотно документируют средства внутреннего контроля, которые действуют неформально. Однако часто бывает полезно, чтобы руководство уделило время документированию некоторых из наиболее важных политик и процедур. Такие политики и процедуры могут предоставляться сотрудникам, поступающим на работу в организацию, при этом время аудита может быть сэкономлено по сравнению с тем, чтобы делать запросы каждый период. В приведенном выше примере даже микро-предприятие может подготовить простую декларацию о ценностях и приемлемом поведении, которые могут быть предоставлены сотрудникам, на которые можно сослаться при возникновении проблемы.

Некоторые из ключевых областей, которые следует учитывать в малых организациях при оценке контрольной среды, изложены ниже в документе.

Документ 5.3-3

Элементы контрольной среды	Ключевой вопрос	Возможные средства контроля
Распространение и внедрение принципа честности и других этических ценностей	Какие действия руководства направлены на устранение или смягчение стимулов или соблазнов, которые могут побудить персонал участвовать в нечестных, незаконных или неэтичных действиях?	<ul style="list-style-type: none"> • Руководство постоянно демонстрирует устно и своим поведением приверженность высоким этическим стандартам. • Руководство устраняет или уменьшает стимулы или соблазны, которые могут заставить персонал участвовать в нечестных или неэтичных действиях. • Существует кодекс поведения или его эквивалент, который устанавливает ожидаемые стандарты этического и морального поведения. • Сотрудники четко понимают, какое поведение является приемлемым или неприемлемым, и знают, что делать, когда они сталкиваются с неправильным поведением. • При необходимости предпринимаются принудительные действия.
Приверженность компетенции	Обладает ли персонал знаниями и навыками, необходимыми для выполнения своих задач?	<ul style="list-style-type: none"> • Руководство предпринимает необходимые шаги для обеспечения того, чтобы персонал обладал необходимыми знаниями и навыками, необходимыми для их работы. • Должностные инструкции существуют и эффективно используются. • Руководство предоставляет персоналу доступ к учебным программам по соответствующим темам. • Изначальное и непрерывное сопоставление навыков персонала их должностным инструкциям.

Элементы контрольной среды	Ключевой вопрос	Возможные средства контроля
Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ) <i>(кроме случаев, когда руководство само ЛОКУ)</i>	Насколько эффективно корпоративное управление (если таковое имеется) обеспечивает надзор за операционной деятельностью?	<ul style="list-style-type: none"> • В большинстве случаев ЛОКУ независимы от руководства. • ЛОКУ обладают соответствующим опытом, положением и компетенциями финансовой экспертизы. • Значительные вопросы и финансовые результаты сообщаются ЛОКУ своевременно. • ЛОКУ обеспечивает эффективный надзор за деятельностью руководства, включающий рассмотрение сложных вопросов и последующих ответов. • ЛОКУ собираются на регулярной основе, протоколы заседаний рассылаются своевременно.
Философия руководства и стиль управления	Каковы отношение руководства и его действия в отношении финансовой отчетности?	<ul style="list-style-type: none"> • Руководство демонстрирует позитивное отношение и действия в направлении: <ul style="list-style-type: none"> – эффективного внутреннего контроля за финансовой отчетностью (включая возможность обхода руководством и другие недобросовестные действия), – соответствующего выбора / применения учетной политики, – контроля информационных процессов и – обращения с бухгалтерским персоналом. • Руководство разработало процедуры для предотвращения несанкционированного доступа или уничтожения активов, документов и записей. • Руководство анализирует бизнес-риски и принимает соответствующие меры.
Организационная структура	Была ли создана соответствующая организационная структура?	<ul style="list-style-type: none"> • Организационная структура уместна для содействия достижению целей, рабочих функций и нормативных требований. • Руководство четко осознает свою ответственность и полномочия для предпринимательской деятельности и обладает необходимым опытом и уровнем знаний для надлежащего выполнения своих должностных обязанностей. • Структура организации облегчает поток надежной и своевременной информации соответствующим специалистам для планирования и контроля деятельности. • Несовместимые обязанности отделяются, насколько это возможно.
Наделение полномочиями и возложение ответственности	Были ли надлежащим образом обозначены ключевые области полномочий и ответственности?	<ul style="list-style-type: none"> • Существуют политики и процедуры авторизации и одобрения операций. • Существуют соответствующие линии отчетности и подотчетности (соответствующие размеру организации и характеру ее деятельности). • Должностные инструкции включают обязанности, связанные с контролем.

Элементы контрольной среды	Ключевой вопрос	Возможные средства контроля
Кадровая политика и практика	Какие существуют стандарты для обеспечения: Набора наиболее компетентных и заслуживающих доверия людей? Обучения, проводимого с тем, чтобы люди могли выполнять свою работу? Продвижение обусловлено оценкой деятельности?	<ul style="list-style-type: none"> Руководство устанавливает / применяет стандарты для найма наиболее квалифицированных специалистов. Практика найма включает в себя собеседование при трудоустройстве, проверку анкетных данных и обсуждение ценностей, ожидаемого поведения и стиля работы. Периодически оценивается эффективность работы, результаты проверяются у каждого сотрудника и принимаются соответствующие меры. Политика в области обучения определяется будущими ролями и обязанностями, ожидаемыми уровнями исполнения и меняющимися потребностями.

5.4 Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.15	Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы: (а) выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности; (б) оценка значительности рисков; (с) оценка вероятности возникновения рисков; (д) принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт А88).
315.16	Если в организации применяется такой процесс (далее по тексту он называется «процессом оценки рисков организации»), аудитор должен достичь понимания как самого процесса, так и результатов его применения. Если аудитор выявляет риски существенного искажения, которые не смогло выявить руководство, он должен оценить, нет ли в основе этих рисков такого типа риска, который, согласно ожиданиям аудитора, должен был быть выявлен процессом оценки рисков организации. Если такой риск существует, аудитор должен получить понимание того, почему он не был выявлен в процессе оценки рисков, и оценить, соответствуют ли процессы обстоятельствам, или определить, имеются ли в организации значительные недостатки в системе внутреннего контроля в части процесса оценки рисков.
315.17	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).



Оценка риска является вторым из пяти компонентов системы внутреннего контроля. Эффективный процесс оценки рисков, внедряемый и поддерживаемый руководством, предоставит важную информацию, необходимую для определения тех бизнес-рисков / рисков недобросовестных действий, которыми необходимо управлять, чтобы можно было предпринять соответствующие действия. Руководство может инициировать планы или программы или же внедрять политики и процедуры для рассмотрения конкретных рисков. Либо оно может принять решение принять риск, исходя из его оценки или других соображений.

Если процесс оценки риска в организации соответствует обстоятельствам, он поможет аудитору в идентификации рисков существенного искажения. Процесс оценки риска обычно акцентирует внимание к таким вопросам, как:

- Изменения в операционной среде;
- Новый старший персонал;
- Новые или обновленные информационные системы;
- Стремительный рост;
- Новая технология;

- Новые бизнес - модели, продукция или действия;
- Корпоративная реструктуризация (в том числе, отчуждение и приобретение);
- Расширение зарубежных операций; а также
- Нововведения в сфере бухгалтерского учета.

В малых организациях, где формальный процесс оценки рисков вряд ли существует, аудитор может обсудить с руководством вопрос о том, каким образом идентифицируются бизнес-риски и какие предпринимаются ответные действия.

При этом суть вопросов аудитора сводится к тому, как руководство:

- Идентифицирует риски, связанные с финансовой отчетностью;
- Оценивает значимость рисков;
- Оценивает вероятность возникновения рисков; а также
- Разрабатывает ответные действия управлению ими.

Аудитору также необходимо оценить, является ли отсутствие документированного процесса оценки риска уместным в данных обстоятельствах или же определить, является ли это значительным недостатком системы внутреннего контроля.

Если аудитор идентифицирует риски искажений как существенные, которые руководство оказалось не в состоянии идентифицировать, аудитор должен выяснить:

- Почему процедуры руководства потерпели неудачу?
- Соответствуют ли эти процессы обстоятельствам?

Если в процессе оценки риска организацией существуют значительные недостатки (или вообще процесс отсутствует), должны быть проинформированы руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление.

Условия и события, которые могут указывать на риск существенного искажения

Приложение 2 МСА 315 (пересмотренное) содержит полезный перечень возможных условий и событий, которые могут указывать на наличие рисков существенных искажений.

5.5 Информационные системы и информационное взаимодействие

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
	Текст
315.18	<p>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):</p> <p>а) виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;</p> <p>б) 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;</p> <p>в) 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;</p> <p>г) то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;</p> <p>д) процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации;</p> <p>е) средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок (см. пункты А93–А94).</p> <p>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.</p>
315.19	<p>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):</p> <p>а) информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;</p> <p>б) сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам.</p>



Руководству (и лицам, отвечающим за корпоративное управление) требуется надежная информация для:

- Управления организацией (например, планирование, бюджетирование, мониторинг эффективности, распределение ресурсов, ценообразование и подготовка финансовой отчетности для целей отчетности);
- Достижения целей; а также
- Идентификации, оценки и реагирования на факторы риска.

Это требует, чтобы соответствующая информация была идентифицирована, зафиксирована и своевременно сообщена / направлена сотрудникам организации (на всех ее уровнях), которые нуждаются в ней для принятия решений.

Информационная система включает инфраструктуру (физические компоненты и элементы электронных устройств), программное обеспечение, штат, процедуры и базы данных. Многие информационные системы широко используют информационные технологии (ИТ). Они выявляют, регистрируют, обрабатывают и распределяют информацию, обеспечивающую достижение целей финансовой отчетности (включая, раскрытие информации) и внутреннего контроля.

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включает бизнес-процессы и систему бухгалтерского учета, как указано ниже.

Документ 5.5-1

Бизнес-процессы (<i>Продажи, Закупки, Оплата труда и т. д.</i>)	Бизнес-процессы представляют собой структурированные наборы видов действий, предназначенных для получения определенного результата. Как результат, операции записываются, обрабатываются и обобщаются информационной системой.
Учетные системы	К ним относятся бухгалтерские программные продукты, электронные таблицы, соответствующая информация из других источников, а также политики и процедуры, используемые для подготовки промежуточной финансовой отчетности и итоговой отчетности на конец периода, включая раскрытие информации.
Прочие информационные источники	При подготовке некоторых числовых значений в финансовой отчетности и раскрытия информации может потребоваться использование информации, полученной как внутри, так и за пределами основных учетных регистров и вспомогательных ведомостей.

Источники информации

Финансовая отчетность и раскрытия могут содержать информацию, которая получена не из основных учетных регистров. Эта информация бывает часто получена за пределами этих основных учетных регистров и вспомогательных ведомостей и может включать:

Документ 5.5-2

Характер информации	Примеры
Договорные соглашения	Информация, полученная из лизинговых соглашений, раскрываемых в финансовой отчетности, такая как, продление соглашений, будущие лизинговые платежи.
Несоблюдение	Информация, которая выявляет фактическое или предполагаемое несоблюдение соответствующего законодательства и нормативных актов.
Информация о справедливой стоимости	Информация, которая может быть подготовлена экспертами руководства и раскрыта в финансовой отчетности.
Оценка риска	Информация, раскрываемая в финансовой отчетности, которая создается системой риск-менеджмента организации. Например, структура финансовой отчетности может потребовать раскрытия определенных вопросов, связанных с системой управления рисками предприятия.

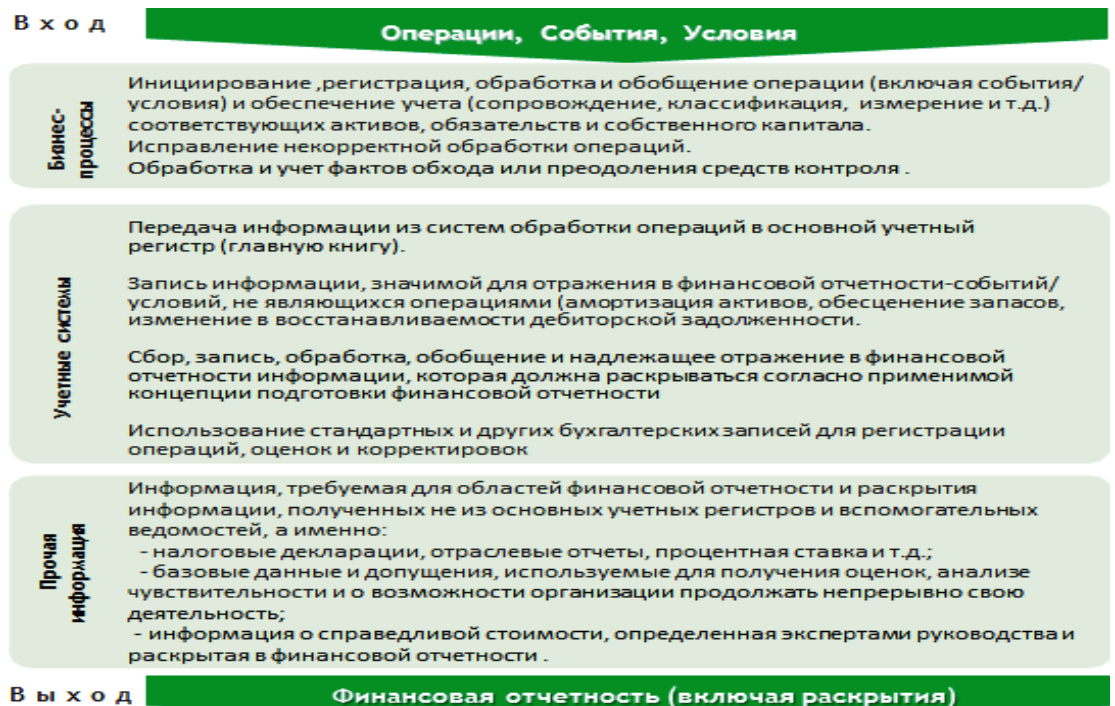
Характер информации	Примеры
Допущения и информация, используемые для подготовки оценочных значений	Информация, полученная на основе моделирования или иным расчетным способом, используемая для получения оценочных значений, признанных или раскрываемых в финансовой отчетности, включая информацию, относящуюся к базовым данным и допущениям, используемым при таком моделировании, такая как: - допущения, принятые внутри организации, которые могут влиять на срок полезного использования актива; или - информация, такая как процентные ставки, которая подвержена влиянию факторов, находящихся вне сферы контроля организации.
Анализ чувствительности	Информация, раскрытая в финансовой отчетности, касающаяся анализа чувствительности, выполненного на основе финансовых моделей, которые демонстрируют использование руководством альтернативных допущений.
Налоговая отчетность и аналогичная отчетность	Информация, признанная или раскрытая в финансовой отчетности, которая была получена из налоговой отчетности и налоговых регистров организации.
Информация по непрерывности деятельности	Информация, полученная на основе аналитических данных, подготовленных для подтверждения сделанной руководством оценки возможности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Например, раскрытие информации, относящееся к событиям или условиям, которые были идентифицированы и могут вызвать значительные сомнения относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (если таковые существуют).

Степень понимания информационной системы, соответствующей подготовке финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения аудитора. Факторы, которые следует учитывать, включают:

- Используемые источники информации, как внутренние, так и внешние;
- Надежность финансовой отчетности, используемой для принятия решений;
- Основные бухгалтерские записи и вспомогательная информация;
- Как информационная система фиксирует события и условия, отличные от операций, которые существенны для финансовой отчетности;
- Процесс финансовой отчетности, включая подготовку оценок, контроль за бухгалтерскими записями и контроль за использованием электронных таблиц; а также
- Взаимодействие между руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, и внешними сторонами, такими как банковские учреждения и регулирующие органы.

Информационная система включает процедуры, политики и записи (ручные и автоматизированные), предназначенные для решения вопросов, изложенных ниже.

Документ 5.5-3



В крупных компаниях информационные системы могут быть сложными, автоматизированными и с высокой степенью интеграции. Небольшие компании часто полагаются на автономные информационные технологии или же технологии с ручной обработкой данных.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Многие из широко используемых бухгалтерских программных продуктов (и даже не столь распространенных) поставляются с множеством встроенных прикладных средств контроля, которые могут быть использованы для улучшения контроля за подготовкой финансовой отчетности. Эти средства контроля включают автоматическую сверку, отчет об отклонениях для обзора руководством и обеспечение общей согласованности в отношении финансовой отчетности.

Понимание аудитором информационной системы (включая бизнес-процессы) включает (помимо вышеперечисленного):

- бизнес-процессы; а также
- аспекты системы, относящиеся к информации, содержащейся в финансовой отчетности, включая раскрытия, полученной, в том числе, из основного учетного регистра и вспомогательных ведомостей.

Необходимая степень понимания зависит от профессионального суждения аудитора. Вопросы, которые следует учитывать, включают:

- Контрольные действия, связанные с информацией, включенной в финансовую отчетность, включая раскрытие информации. Однако от аудитора не требуется понимать все аспекты контрольных действий, он должен понимать только те, которые имеют отношение к финансовой отчетности.
- Степень активного участия руководства в подготовке финансовой отчетности. Малым организациям могут не требоваться подробные описания бухгалтерских процедур, сложных бухгалтерских записей или документально оформленные политики.
- Объем информации, необходимой для аудита и раскрытия в финансовой отчетности, полученной руководством из внешних источников вне основного учетного регистра и вспомогательных ведомостей.

Требуемая степень понимания будет включать вопросы, изложенные в таблице ниже.

Документ 5.5-4

Вопросы, которые необходимо рассмотреть	
Используемые источники информации	Какие виды операций значимы для финансовой отчетности? Как инициируются операции и раскрывается информация по ним в рамках бизнес-процессов организации? Каким образом осуществляются бухгалтерские записи (электронным способом или вручную)? Каким образом система бухгалтерского учета, имеющая отношение к финансовой отчетности, учитывает события и условия (отличные от видов операций), которые являются значимыми для финансовой отчетности? Это особенно важно, когда информация, включенная в финансовую отчетность, получена из внешних источников (вне основного регистра и вспомогательных ведомостей).
Как информация «захватывается» и обрабатывается	В процессе составления финансовой отчетности используются ли: • Инициирование, регистрация, обработка и обобщение операций и нестандартных операций (например, операции со связанными сторонами и т.п.); а также • Значимые оценочные значения и раскрытие информации по ним? Какими процедурами выявляются: • Риски существенных искажений, связанные с возможностью руководства обходить средства контроля, включая использование типичных и нестандартных журнальных записей; • Возможность обхода или приостановка автоматизированных средств контроля; а также • Отклонения, и какие действия предпринимаются в отношении таких отклонений?
Как используется полученная информация	Как организация информирует о функциях и обязанностях, связанных с финансовой отчетностью, а также о значимых вопросах, касающихся этой отчетности? Какие отчеты регулярно производятся информационной системой и как они используются организацией в целях управления? Какая информация предоставляется руководством лицам, отвечающим за корпоративное управление (если они отличны от руководства), и внешним сторонам, таким как финансовые учреждения и регулирующие органы?

Информирование

Информирование является ключевым компонентом успешных информационных систем. Следовательно, если информация должна использоваться в процессе принятия решений и способствовать функционированию внутреннего контроля, она должна своевременно сообщаться (как внутри субъекта, так и за его пределами) соответствующим лицам.

Эффективное **внутреннее информирование** помогает персоналу организации четко понимать цели внутреннего контроля, используемые бизнес-процессы и их должностные функции и обязанности. Система информирования обеспечивает степень понимания персоналом связи их действий с работой других лиц, а также способов доведения информации о расхождениях руководителям организации более высокого уровня.

Способы информирования могут быть неформальными (устными) или формальными (т.е. в виде внутренней документации, касающейся политики и подготовки финансовой отчетности).

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.

Эффективное **внешнее информирование** обеспечивает доведение вопросов, затрагивающих достижение целей финансовой отчетности, до сведения соответствующих внешних сторон, таких как ключевые заинтересованные стороны, финансовые учреждения, регулирующие органы и правительственные учреждения.

Недостаточность документации по ИТ-системам

Малые организации могут иметь менее сложные и менее тщательно документированные информационные и коммуникационные системы. Если руководство организации не располагает подробными описаниями учетных процедур, сложных бухгалтерских записей или письменными регламентами, то требуемое аудитором понимание может быть получено чаще всего путем запроса и наблюдения, нежели чем путем изучения документации.

5.6 Контрольные действия

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.20	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 A99–A106).
315.21	При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты A107–109).

Контрольные действия

Контрольные действия - это политики и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение распоряжений руководства. Например, они могут включать средства контроля, гарантирующие, что товары не отгружаются покупателям с высоким кредитным риском, или же, что производятся только авторизованные закупки. Эти средства контроля отвечают на риски, которые, не будучи сниженными, угрожают достижению целей организации.

Контрольные действия (как встроенные в основной учетный регистр и вспомогательные ведомости, так и за их пределами) предназначены для снижения рисков, связанных с повседневными действиями, такими как, обработка операций (бизнес-процессы, такие как, выручка, закупки и оплата труда) и для защиты активов.

Контрольные действия, значимые для проводимого аудита, могут включать рассмотрение системы контроля, установленной руководством и предназначенной для снижения рисков существенного искажения раскрытия информации, которое подготавливается не в соответствии с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности, а в дополнение к системе контроля, предназначенной для снижения рисков искажения остатков по счетам и операций.

Бизнес-процессы представляют собой структурированную совокупность наборов действий, разработанную для получения определенного результата. Средства контроля на уровне бизнес-процессов в целом могут классифицироваться как предотвращающие, обнаруживающие и корректирующие, или компенсирующие или направляющие, как указано в документе, приведенном ниже.

Документ 5.6-1

Классификация средств контроля	Описание
Превентивные (предотвращающие) средства	Помогают избежать ошибок или нарушений.
Обнаруживающие (диагностирующие) средства	Идентифицируют ошибки или нарушения после их возникновения, чтобы предпринять корректирующие действия.
Компенсирующие средства	Обеспечивают некоторую уверенность в том случае, когда ограниченные ресурсы не позволяют применить другие, более прямые средства контроля.
Направляющие средства (т.е. политики)	Разработаны, чтобы направлять действия к желательным целям.

Характер контроля бизнес-процессов будет варьироваться в зависимости от связанных с ними рисков и конкретной прикладной программы. Типичные средства контроля на уровне бизнес-процессов будут включать в себя следующие вопросы.

Документ 5.6-2

Средства контроля	Описание	Примеры
Разделение должностных обязанностей	Эти средства контроля направлены на снижение возможностей любого лица совершить и скрыть ошибки или недобросовестные действия.	Сотрудник, ответственный за работу с дебиторской задолженностью, не должен иметь доступ к денежным поступлениям.
Авторизация операций	Эти средства контроля устанавливают тех лиц, кто имеет полномочия одобрять различные рутинные и нестандартные операции и события.	Назначение лиц, ответственных для авторизации операций по: <ul style="list-style-type: none"> • Найму новых сотрудников; • Осуществлению инвестиций; • Заказу товаров и услуг; а также • Продлению кредитного периода покупателю.
Сверка счетов	Своевременная подготовка и проведение сверки счетов, а также принятие любых необходимых корректирующих действий.	Согласование банковских счетов, торговых операций, внутригрупповых остатков по счетам, подозрительных счетов и т.п.
Прикладные средства контроля ИТ-систем	Эти средства контроля запрограммированы в прикладных программах, таких как для продаж или закупок. Они включают полностью или частично автоматизированный контроль.	Проверка арифметической точности записей, проверка цен в инвойсах, исправление данных на этапе ввода, проверка числовых последовательностей и подготовка отчетов для менеджеров об отклонениях.
Обзоры фактических результатов	Эти средства контроля включают в себя регулярный обзор и анализ фактических результатов в сравнении с бюджетом, прогнозами и результатами прошедшего периода, а также определение взаимосвязи между разными видами данных (операционных или финансовых) и сравнение внутренних данных с внешними источниками информации. Неожиданные вариации должны быть исследованы и предприняты корректирующие действия.	Анализ операционных результатов, сравнение фактических результатов с бюджетом и исследование отклонений.
Физические средства контроля	Эти средства контроля относятся к физической безопасности активов и разрешенному доступу в помещения организации, бухгалтерским записям, компьютерным программам и файлам данных.	Подобные средства контроля включают защиту активов (блокировки дверей и ограниченный доступ к запасам / бухгалтерским записям) и периодическое сравнение результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и запасов с данными бухгалтерского учета.

Особенности малых организаций

Контрольные действия направлены на предотвращение существенного искажения или обнаружения, а затем на исправление искажения после его возникновения. В малых организациях принципы, лежащие в основе контрольных действий, как правило, аналогичны принципам в более крупных организациях, но их уместность для аудитора может значительно различаться. Рассмотрим следующее.

Документ 5.6-3

Контрольные действия в малых организациях	Комментарии
Неформальная и ограниченная документация	Многие средства контроля могут работать неформально и не могут быть хорошо документированы. Например, предоставление кредита покупателю может быть более зависимым от суждения и знаний менеджера, чем от заранее установленного кредитного лимита.
Ограниченная область действия	Контрольные действия (в той степени, в которой они существуют), как правило, относятся к основным операционным циклам, таким как выручка, закупки и затраты на оплату труда.
Риски могут быть снижены контрольной средой (см. Глава 5.3)	Некоторые виды контрольных действий могут быть неактуальными из-за применяемых более высоким уровнем руководства средств контроля. Например, одобрение руководством значимых операций может усилить контроль над важными операциями и остатками по счетам, тем самым уменьшая или устраняя необходимость более детальных контрольных действий. Некоторые операционные искажения (обычно выявляемые контрольными действиями в крупных компаниях) могут быть снижены: <ul style="list-style-type: none"> • Корпоративной культурой, которая подчеркивает важность контроля; • Использованием высококвалифицированных сотрудников; • Мониторингом доходов и расходов на предмет соответствия утвержденному бюджету; • Требованием одобрения высшим руководством всех крупных операций; • Мониторингом ключевых показателей эффективности; а также • Распределением обязанностей среди сотрудников с целью максимизации разделения обязанностей.
Раскрытие в финансовой отчетности	Аудиторы должны понимать внутренний контроль руководства в отношении раскрытий в финансовой отчетности. Однако подобное раскрытие информации в малых организациях может быть менее детальным или менее сложным (например, некоторые концепции финансовой отчетности позволяют малым организациям предоставлять меньше информации в финансовой отчетности).

Контрольные действия, значимые для аудита, могут потенциально снизить риски, такие как:

- **Значительные риски**

Выявленные и оцененные риски существенного искажения, которые, по мнению аудитора, требуют специального рассмотрения (См. Глава 10, Том 2).

- **Риски, которые не могут быть легко устранены с помощью процедур по существу**

Они идентифицируются и оцениваются как риски существенного искажения, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Суждение аудитора о значимости контрольных действий для аудита зависит от:

- Знания о наличии / отсутствии контрольных действий, полученного на основе понимания других компонентов внутреннего контроля. Если определенный риск уже был адекватно рассмотрен (например, в контрольной среде, информационной системе и т.д.), нет необходимости идентифицировать какие-либо дополнительные средства контроля, которые могут существовать.
- Наличия нескольких контрольных действий, которые обеспечивают достижение одной и той же цели. Не требуется понимание каждого контрольного действия, связанного с такой целью.
- Повышения результативности аудита при тестировании операционной эффективности определенных ключевых средств контроля. Это может произойти в случаях, когда:
 - Получение аудиторских доказательств путем тестирования операционной эффективности средств контроля будет, вероятно, более рациональным, чем выполнение процедур по существу. Тестирование средств контроля обычно приводит к меньшему размеру выборки, чем тестирование по существу. Если средства контроля автоматизированы, выборка всего лишь одного элемента (при условии наличия хороших общих средств контроля ИТ-систем) может оказаться тем, что требуется. Кроме того, если система контроля и персонал не претерпели изменений с прошлых лет, возможно (при определенных условиях) ограничить тестирование операционной эффективности средств контроля одним разом в три года. (См. Глава 17, Том 2).
 - Одни только процедуры по существу не будут предоставлять достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок. Например, оценка предпосылки полноты выручки от продаж может быть затруднена (а иногда и невозможна) в результате применения только процедур по существу. В этих ситуациях было бы целесообразно определить любые внутренние средства контроля, связанные с риском и затронутой предпосылкой. Если ожидается, что внутренние средства контроля будут работать эффективно, необходимые аудиторские доказательства могут быть получены путем тестирования операционной эффективности этих средств.

5.7 Понимание рисков и средств контроля ИТ - систем

Большинство организаций сегодня используют информационные технологии (ИТ) для управления, контроля и отчетности по крайней мере в части отдельных видов действий. Операции, совершаемые в ИТ – системах, часто управляются центральной группой поддержки, которая обеспечивает ежедневный доступ пользователей (персонала) к оборудованию, программному обеспечению и прикладным программам, необходимым для выполнения своих обязанностей. В малых организациях ответственность за управление ИТ - системами может быть возложена только на одно лицо или даже на лиц, работающих неполный рабочий день или на привлеченного внешнего специалиста.

Независимо от размера организации существует ряд факторов риска, связанных с управлением ИТ – системами и прикладными программами, которые, если их не снижать, могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности.

Существует два типа ИТ- средств контроля, которые должны работать сообща, чтобы обеспечить полную и точную обработку информации:

- **Общие средства контроля за ИТ-системами**
Эти средства контроля связаны со всеми приложениями и обычно состоят из сочетания автоматизированных средств контроля (встроенных в компьютерные программы) и ручного управления (например, бюджет ИТ-системы и контракты с провайдерами); а также
- **Прикладные средства контроля**
Эти средства контроля являются автоматизированными и имеют отношение к отдельным прикладным программам (например, к процессам продаж или начислению заработной платы).

Существует также третий вид средств контроля, в котором совмещены ручное управление и элементы ИТ- систем. Эти средства контроля можно назвать ИТ- зависимыми. Контроль выполняется вручную, но его эффективность зависит от информации, созданной ИТ- приложением. Например, финансовый менеджер может просматривать ежемесячную / квартальную финансовую отчетность (созданную системой бухгалтерского учета) и анализировать отклонения.

Следующий пример определяет объем общих средств контроля ИТ-систем.

Документ 5.7-1

Общие средства контроля за ИТ-системами	
Стандарты, Планирование, Внутренние регламенты и т. д. <i>(т.е. ИТ-контрольная среда)</i>	Структура управления ИТ-системами. Каким образом осуществляется идентификация, снижение и управление рисками в ИТ - системах. Необходимая информационная система, стратегический план (если есть) и бюджет. Политики, процедуры и стандарты ИТ - систем. Организационная структура и разделение обязанностей. Планирование на случай непредвиденных обстоятельств.
Безопасность данных, инфраструктура ИТ-систем и ежедневные операции	Приобретение, установка, конфигурация, интеграция и техническое обслуживание инфраструктуры ИТ - систем. Предоставление информационных услуг пользователям. Управление внешними провайдерами. Использование системного программного обеспечения, программного обеспечения системы безопасности, систем управления базами данных и утилит. Функции отслеживания ошибок, регистрации и мониторинга.
Доступ к программному обеспечению и прикладным данным	Выдача / отмена и безопасность паролей пользователей и идентификаторов. Межсетевые экраны для Интернета и средства контроля удаленного доступа. Кодирование данных и криптографические ключи. Учетные записи пользователей и контроль прав доступа. Профили полномочий пользователей, которые разрешают или ограничивают доступ.
Разработка и изменение программного обеспечения	Приобретение и внедрение новых прикладных программ. Развитие системы и методология контроля качества. Обслуживание существующих прикладных программ, включая средства контроля за изменениями в программе.
Мониторинг функционирования ИТ - систем	Политики, процедуры, тестирование и отчеты об отклонениях, должны обеспечивать: <ul style="list-style-type: none"> • получение точных данных для принятия решений; • непрерывный комплаенс общих средств контроля за ИТ-системами; а также • чтобы ИТ-системы удовлетворяли потребностям организации и соответствовали ее бизнес-требованиям.

Прикладные ИТ-средства контроля

Прикладные ИТ- средства контроля связаны с определенным программным обеспечением, которое используется на уровне бизнес-процесса. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предотвращающими или обнаруживающими и предназначены для обеспечения целостности данных бухгалтерских записей.

Типичные прикладные средства контроля связаны с процедурами, используемыми для инициирования, регистрации, обработки и обобщения операций или другой финансовой информации. Данные средства контроля помогают обеспечить, что совершенные операции санкционированы, записаны и обработаны точно и в полном объеме. В качестве примера можно назвать контрольную проверку вводимых данных и проверку сквозной нумерации с принимаемыми вручную мерами по отчетам об отклонениях или с исправлением данных на этапе ввода.

5.8 Мониторинг

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.22	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 A110–A112).
315.24	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 A121).

Мониторинг

Мониторинг оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действовавшей в течение какого-либо периода времени.

Цель мониторинга состоит в том, чтобы обеспечить правильное функционирование средств контроля, а, если это не так, то осуществить необходимые корректирующие действия.

Мониторинг обеспечивает обратную связь для руководства организации относительно того, является ли система внутреннего контроля, разработанная для снижения рисков:

- Эффективной в свете установленных целей контроля;
- Внедрена ли она надлежащим образом и понятна ли персоналу;
- Используется ли она на ежедневной основе, и соблюдаются ли ее требования; а также
- Нуждается ли она в модификации или усовершенствовании, чтобы отразить изменения в условиях.

Руководство организации осуществляет мониторинг средств контроля непрерывно, путем отдельных оценок (включая использование функции внутреннего аудита) или сочетая оба подхода.

Непрерывные мероприятия по мониторингу в небольших организациях носят неофициальный характер и часто встроены в обычно повторяющиеся операции, и включают регулярное выполнение управленческих и надзорных действий, а также подготовку отчетов об отклонениях, которые могут генерироваться информационной системой. Там, где руководство организации непосредственно участвует в операционной деятельности, оно будет часто сталкиваться со значительными отклонениями от ожидаемых финансовых показателей и погрешностями в финансовых данных, а также предпринимать необходимые корректирующие действия для изменения или улучшения системы контроля.

Периодический мониторинг (отдельные оценки определенных областей внутри организации, такие как внутренний аудит в гораздо более крупной компании) не распространен в малых организациях.

Однако, периодические оценки критических процессов могут быть проведены компетентными сотрудниками, которые непосредственно не связаны с данными процессами, или лицами, привлеченными со стороны.

Мониторинг, осуществляемый руководством организации, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, которая указывает на проблемы или выделяет области, нуждающиеся в усовершенствовании. Примерами этого могут быть:

- Претензии покупателей;
- Комментарии, поступающие от руководящих органов, таких как франчайзеры, финансовые учреждения и регулирующие органы; а также
- Сообщения, касающиеся внутреннего контроля, со стороны внешних аудиторов и консультантов.

Источники информации, используемые для мониторинга

Большая часть информации, используемой для мониторинга, может создаваться информационной системой организации. Руководство организации может предполагать, что эта информация является точной. Если же эта информация не точна, существует риск того, что руководство может прийти к неправильным выводам и в результате принять неадекватные решения.

Соответственно, когда аудитор оценивает мониторинг средств контроля, требуется понимание:

- Источников информации, связанной с действиями по мониторингу, выполняемыми организацией, а также
- Оснований, по которым руководство считает информацию достаточно надежной для данных целей.

5.9 Понимание внутреннего контроля, относящееся к аудиту

В следующем документе кратко излагаются шаги, связанные с получением понимания внутреннего контроля, в части, значимой для проведения аудита.

Документ 5.9-1

Вопросы, требующие рассмотрения	Требуемые шаги
Конкретные риски существенных искажений, требующие снижения	<p>Потенциальные риски существенных искажений (связанных со значимыми видами операций, остатками по счетам и раскрытия информации), которые существуют на уровне предпосылок.</p> <p>Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Регулярные ежедневные операционные риски; • Риски недобросовестных действий (например, возможность обхода руководством средств контроля и присвоения активов); • Риски раскрытия информации (неполная или отсутствующая информация); • Значительные риски; • Нестандартные риски (например, внедрение новой системы учета); а также • Риски на основе суждения (оценки, стоимость и т. д.).
Ответные действия руководства на выявленные риски существенных искажений	<p>Какие конкретные (ручные или прикладные программы) контрольные действия (индивидуально или в сочетании с другими) предотвращают, или обнаруживают и исправляют существенные ошибки и недобросовестные действия.</p> <p>Этот шаг не требует, чтобы аудитор идентифицировал все контрольные действия, которые могут существовать. Например, организация может реализовать 15 контрольных процедур для устранения конкретного риска. Если аудитор пришел к выводу, что первые три идентифицированные им контрольные процедуры достаточны для снижения того или иного риска, нет необходимости продолжать работу по выявлению и документированию других 12 контрольных процедур.</p>
Существенные недостатки	<p>Неспособность руководства снизить риски существенных искажений может привести к существенным недостаткам. Об этом должно быть сообщено руководству, и аудитором должны быть разработаны ответные действия.</p>
Внедрение соответствующих средств контроля	<p>Этот шаг включает процедуры (в дополнение к опросу персонала организации) для определения того факта, что соответствующие средства контроля действительно существуют и используются организацией. Указанное может быть выполнено в определенный момент времени, например, отслеживание одной операции через систему в определенный день. Это не является тестированием средств контроля, которое предназначено для оценки эффективности контроля в течение всего аудируемого периода.</p>
Запрос о роли внутреннего аудита (если применимо)	<p>Если в организации есть служба внутреннего аудита, то согласно пункту 23 МСА 315 (пересмотренный) аудитор должен получить понимание обязанностей этой службы, ее статуса в структуре организации и характера осуществляемой или планируемой деятельности.</p>

5.10 Ручные и автоматизированные средства контроля

Для большинства организаций система внутреннего контроля будет состоять из комбинаций ручных и автоматизированных средств контроля. Ниже приводятся риски и преимущества, связанные с различными типами средств контроля.

Документ 5.10-1

Преимущества	
Ручные средства контроля	Автоматизированные средства контроля
<ul style="list-style-type: none"> • Могут отслеживать эффективность автоматизированных средств контроля. • Лучше подходят для областей, где требуется суждение и осторожность в отношении крупных, необычных или неповторяющихся операций. • Выгодны, когда трудно определить, предвидеть или предсказать ошибки. • Изменение обстоятельств может потребовать реакции со стороны средства контроля, которая выходит за рамки существующего автоматизированного контроля. 	<ul style="list-style-type: none"> • Последовательное применение заранее установленных правил ведения бизнеса и выполнение сложных расчетов при обработке больших объемов операций или данных. • Обеспечение своевременности и наличия информации, повышение ее точности. • Содействие дополнительному анализу информации. • Расширение возможности мониторинга осуществления деятельности организации и выполнения ее политик и процедур. • Снижение риска обхода средств контроля. • Расширение возможности эффективного разделения обязанностей посредством внедрения средств контроля за безопасностью в прикладные программы, базы данных и операционные системы.
Риски	
Ручные средства контроля	Автоматизированные средства контроля
<ul style="list-style-type: none"> • Менее надежны, чем автоматизированные средства контроля, поскольку они выполняются людьми. • Их легче обойти, проигнорировать, или свести на нет. • Склонны к простым ошибкам и погрешностям. • Нельзя полагаться на допущение об их последовательном применении. • В меньшей степени подходят для большого объема операций или повторяющихся операций, где автоматизированные средства контроля были бы более эффективными. • В меньшей степени подходят для действий, когда определенные методы реализации контроля могут быть адекватно разработаны и автоматизированы. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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 (в частности, такие риски могут возникать, если к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей). • Возможность получения ИТ-персоналом 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.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Когда организация использует комбинации ручных и автоматизированных средств контроля, важно идентифицировать, кто отвечает за применение каждого вида контроля. Например, предположим, что менеджер склада отвечает за отгрузку товаров и производит ввод данных в прикладную систему продаж, в которой предусмотрено средство контроля за соответствием отгрузки исходному заказу на поставку. Отвечает ли этот менеджер только за ввод данных в систему продаж, или эта ответственность распространяется на компьютерные системы контроля, проверяющие соответствие отгрузки заказу? Если что-то пойдет не так в процессе проверки соответствия, является ли это ответственностью склада, ИТ-отдела или бухгалтерии? Если нет одного лица, отвечающего за весь процесс, отделы неизбежно будут обвинять друг друга в случае возникновения ошибок.

Если ответственность не была возложена, необходимо рассмотреть следующее:

- Вероятность и величину возможных искажений, которые могут иметь место в финансовой отчетности;

5.11 Всеобъемлющие средства контроля (которые имеют отношение к рискам на уровне финансовой отчетности)

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
315.14(b)	Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить: ... (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).

В этой главе внимание обращено на каждый из пяти компонентов внутреннего контроля. Некоторые из этих средств контроля являются всеобъемлющими по своей природе (риски на уровне финансовой отчетности) и лишь косвенно служат для предотвращения возникновения искажений или их обнаружения и исправления после их возникновения. Другие средства контроля относятся к конкретным операционным рискам (на уровне предпосылок) (например, при расчете заработной платы, операций по продажам и закупкам) и разработаны специально для предотвращения или выявления и исправления искажений.

На следующем рисунке показано взаимодействие двух уровней контроля над операциями по мере перехода от их инициирования и обработки (операционный уровень) через бухгалтерские проводки (уровень финансовой отчетности) и, наконец, к самой финансовой отчетности. Следует обратить внимание на то, что по крайней мере три из пяти компонентов внутреннего контроля включают в основном всеобъемлющие средства контроля.

Документ 5.11-1



Примечания:

1. Представленная выше иллюстрация, является общим руководством. В некоторых случаях всеобъемлющие средства контроля могут быть разработаны для функционирования на таком на уровне точности, который предотвратил бы или обнаружил бы определенные искажения на уровне бизнес-процессов. Например, детальный бюджет, одобренный лицами, отвечающими за корпоративное управление, может использоваться руководством организации для обнаружения несанкционированных административных расходов. В других случаях могут применяться контрольные действия и части информационной системы, которые связаны с действиями на уровне финансовой отчетности.
2. Всеобъемлющие средства контроля, относящиеся к организации в целом (например, приверженность профессиональной компетенции), могут быть менее чувствительными, чем средства контроля на уровне бизнес-процесса (например, сопоставление фактически полученных товаров с заказом на поставку), но они не менее важны в предотвращении и обнаружении фактов недобросовестных действий и ошибок.
3. Процесс составления финансовой отчетности на конец периода включает в себя следующие процедуры:
 - Ввод суммарных оборотов по операциям в главную книгу;
 - Выбор и применение учетной политики;
 - Инициирование, авторизация, запись и обработка журнальных проводок в главной книге;
 - Регистрация повторяющихся и единовременных корректировок финансовой отчетности; а также
 - Подготовка финансовой отчетности и соответствующих раскрытий.
4. Общие средства контроля в информационных технологиях (ИТ) относятся к всеобъемлющим средствам контроля организации в целом, поскольку они направлены на то, каким образом происходит управление ИТ-операциями (такими как организация, наем персонала, целостность данных).
5. Прикладные средства контроля в информационных технологиях подобны средствам контроля на операционном уровне. Они связаны с тем, каким образом обрабатываются конкретные операции на уровне бизнес-процесса.

Всеобъемлющие средства контроля (на уровне финансовой отчетности) формируют базис или основу для построения средств контроля на уровне конкретных предпосылок (операционные). Они задают «тон сверху» и устанавливают ожидания для контрольной среды в целом. Плохо разработанные всеобъемлющие средства контроля могут фактически стимулировать возникновение всех видов ошибок и фактов недобросовестных действий. Например, организация может обладать тщательно контролируемым и эффективным процессом продаж. Однако, если высшее руководство ненадлежащим образом относится к контролю и иногда обходит средства контроля, то может произойти существенная ошибка в финансовой отчетности. Обход, или игнорирование руководством системы контроля, и ненадлежащий «тон сверху» – все это часто распространенные проблемы, которые отмечаются при ненадлежащем корпоративном управлении.

Всеобъемлющие средства контроля также включают средства контроля, определяющие, является ли фактический «тон сверху» в организации таким, каким он планировался, и насколько хорошо выдержаны стандарты внутреннего контроля.

Всеобъемлющие средства контроля (которые относятся к финансовой отчетности в целом) могут включать:

- Средства контроля, связанные с контрольной средой;
- Средства контроля за обходом руководством средств контроля;
- Процесс оценки организацией риска;
- Средства контроля для мониторинга результатов операций и других средств контроля;
- Средства контроля за процессом составления финансовой отчетности на конец отчетного периода; а также
- Политики, которые учитывают значимые методы контроля бизнеса и управления рисками.

Малые организации

В малых организациях отсутствие конкретных средств контроля за бизнес-процессами (из-за ограниченности персонала и ресурсов) часто компенсируется активным участием руководства (например, владельца-менеджера) при выполнении контроля. Фактически, некоторые всеобъемлющие средства контроля в малых организациях часто могут работать на таком уровне точности, который фактически предотвращал бы или обнаруживал бы конкретные искажения.

Однако, активное участие высшего руководства также повышает риск обхода им средств контроля. Эти риски могут быть минимизированы с помощью дальнейших аудиторских процедур или разработки подходящих средств борьбы с недобросовестными действиями. (См. Глава 5.12, Том 1)

Недостатки всеобъемлющих средств контроля

Хотя слабые стороны всеобъемлющего контроля обычно не приводят к немедленным искажениям или ошибкам в финансовой отчетности, они по-прежнему оказывают существенное влияние на вероятность искажений, возникающих на уровне контроля бизнес-процессов. Отсутствие надлежащего - всеобъемлющего контроля может серьезно подорвать другие средства контроля за бизнес-процессами; следовательно, существенные недостатки этих средств контроля должны быть сообщены руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление.

В последние несколько лет появился новый тип внутреннего контроля, который иногда называют средствами контроля в борьбе с недобросовестными действиями. Поскольку подавляющее большинство масштабных мошенников, как правило, связаны с высшим руководством, создание действенных программ и средств борьбы с недобросовестными действиями считается здоровой частью контрольной среды в крупных организациях. Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями можно сравнить с «лежачим полицейским» на дороге, который предназначен для замедления движения, но не для остановки его вообще. Эти средства контроля предназначены для предотвращения фактов недобросовестных действий до их возникновения, но никогда не могут остановить их полностью.

Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями особенно важны для крупных организаций, но также могут быть разработаны для малых организаций, чтобы воспрепятствовать недобросовестным действиям. Они не смогут полностью предотвратить недобросовестные действия, но действительно могут обеспечить сильное препятствие; они заставляют преступников думать тщательно о последствиях своих действий.

Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями могут быть разработаны для функционирования во всех пяти компонентах внутреннего контроля. Однако в отношении рисков существенных искажений в финансовой отчетности особое внимание уделяется общему тону высшего руководства организации. Это относится к отношениям и действиям руководства к контролю и является частью контрольной среды (см. Глава 5 выше, Том 1), которая влияет на осознание сотрудниками важности контроля. Позитивный «тон» топ-менеджмента считается самым эффективным средством борьбы с недобросовестными действиями для всех.

Два примера борьбы с недобросовестными действиями, применяемые в малых организациях, включают:

- **Бухгалтерские записи**

Менеджеры в целях совершения недобросовестных действий часто используют нестандартные бухгалтерские записи. Политика, согласно которой нестандартные бухгалтерские записи (свыше определенной суммы) должны сопровождаться объяснением и подписью менеджера (с указанием одобрения), является простым средством борьбы с недобросовестными действиями, который может быть реализован в организации любого масштаба деятельности. Такая политика позволяет бухгалтеру организации всегда запрашивать у менеджера (желающего внести запись в регистры учета) объяснение и одобрение. Это не обязательно приводит к тому, что старший менеджер заблокирует требуемую запись, но мысль о необходимости письменно документировать одобрение и дать этому объяснение может стать достаточной, чтобы удержать запрос на нестандартную бухгалтерскую запись. Если же запись была сделана, аудитор должен сделать замечание, что запись не была одобрена и спросить, почему. Это даст толчок дальнейшему расследованию.

- **Разделение обязанностей**

В малых организациях счетовод или бухгалтер часто пользуются весомым доверием, они подвержены минимальному контролю и, следовательно, имеют достаточную возможность для совершения недобросовестных действий. Одним из возможных (но несколько дорогостоящих) мер по борьбе с недобросовестными действиями был бы наем временного бухгалтера, чтобы он мог выполнять работу основного в течение как минимум одной или нескольких недель в году, например, когда основной бухгалтер находится в отпуске или выполняет другие задачи. Такая политика частичной замены может удержать бухгалтера от совершения недобросовестных действий вообще, и если они уже произошли, политика замены может предоставить возможность их обнаружить.

6

ПРЕДПОСЫЛКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Использование предпосылок руководства в аудите	315 (Пересмотренный)

Документ 6.0-1



6.1 Обзор

Параграф #	Соответствующая выдержки из текста МСА
315.4(а)	Предпосылки – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.

Когда руководство делает заявление аудиторам о том, что *«финансовая отчетность в целом составлена достоверно в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности»*, оно фактически содержит ряд встроенных предпосылок.

Эти встроенные предпосылки (руководства) относятся к признанию, оценке и представлению видов операций и событий, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Примеры предпосылок руководства включают:

- Все активы в финансовой отчетности существуют;
- Все проводки по продажам были зарегистрированы в соответствующем периоде;
- Запасы оценены надлежащим образом;
- Кредиторская задолженность представляет собой надлежащие обязательства организации;
- Все зарегистрированные операции произошли в отчетном периоде;
- Все суммы должным образом представлены в финансовой отчетности. Указанное включает операции, балансы и события, которые соответственно сгруппированы или разгруппированы и четко описаны, а также включает соответствующие раскрытия информации, которые являются релевантными и понятными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности; а также
- Представление сумм или раскрытий не скрывает полезной информации или не вводит в заблуждение относительно этой информации.

Эти предпосылки часто обобщаются одним словом, таким как полнота, существование, возникновение, точность, оценка, представление и т.д. Например, руководство может заявить аудитору, что объем продаж является полным (предпосылка полноты), операции имели место быть и действительны (предпосылка возникновения/существования), и были надлежащим образом отражены в бухгалтерских регистрах и в соответствующем периоде (предпосылка точности/ оценки).

6.2 Описание предпосылок

В пункте А129 МСА 315 (пересмотренный) описаны категории предпосылок, которые могут быть использованы аудитором для рассмотрения различных типов потенциальных искажений. Эти категории описаны в следующем документе.

Документ 6.2-1

	Предпосылки	Описание
Виды операций, событий и связанных с ними раскрытий в аудируемом периоде	Возникновение	Операции и события, которые были зарегистрированы или раскрыты, произошли, и такие операции и события относятся к организации.
	Полнота	Все операции и события, которые должны были быть зарегистрированы, были зарегистрированы, и все соответствующие раскрытия, которые должны были быть включены в финансовую отчетность, были включены в контексте требований применимой концепции подготовки этой отчетности.
	Точность	Суммы и другие данные, относящиеся к зарегистрированным операциям и событиям, были отражены надлежащим образом, а соответствующие раскрытия были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
	Своевременность признания	Операции и события были зарегистрированы в соответствующем отчетном периоде.
	Классификация	Операции и события были зарегистрированы на надлежащих счетах.
	Представление	Операции и события должным образом агрегированы или дезагрегированы и четко описаны, а связанные с ними раскрытия являются соответствующими и понятными в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

	Предпосылки	Описание
Остатки по счетам и связанные с ними раскрытия на конец периода	Существование	Существуют активы, обязательства и капитал.
	Права и Обязанности	Предприятие владеет или контролирует права на активы и обязательства являются обязательствами организации.
	Полнота	Все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые должны были быть зарегистрированы, были зарегистрированы, и все соответствующие раскрытия, которые должны были быть включены в финансовую отчетность, были включены в контексте требований применимой структуры финансовой отчетности.
	Точность. Оценка, 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, а соответствующие раскрытия информации были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции финансовой отчетности.
	Классификация	Активы, обязательства и доли участия в капитале были учтены на соответствующих счетах.
	Представление	Активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и четко описаны, а соответствующие раскрытия информации являются релевантными и понятными в контексте требований применимой концепции финансовой отчетности.

Приведенные выше предпосылки, примененные надлежащим образом, могут быть использованы при рассмотрении потенциальных искажений, которые могут возникнуть при раскрытии информации, не относящейся напрямую к видам операций, событиям или остаткам по счетам. Например, организации может потребоваться в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности представить информацию о подверженности рискам, связанным с операцией, которая еще не отражена в финансовой отчетности.

Применимость предпосылок к областям финансовой отчетности приведена ниже.

Документ 6.2-2

Предпосылки	Виды операций	Остатки по счетам
Существование / Возникновение	✓	✓
Полнота	✓	✓
Права и Обязанности		✓
Точность и Распределение	✓	✓
Оценка		✓
Временное соответствие	✓	✓
Классификация	✓	✓
Представление	✓	✓

6.3 Комбинированные предпосылки

МСА 315 (пересмотренный) позволяет аудитору использовать предпосылки точно так, как описано выше, использовать их другим способом при условии, что все описанные выше аспекты были охвачены.

Чтобы упростить использование предпосылок для аудита малых организаций, в настоящем *Руководстве* объединены некоторые предпосылки, чтобы они могли применяться ко всем трем категориям (то есть, остаткам по счетам, видам операций и раскрытиям информации). Четыре комбинированных предпосылки, а также отдельные предпосылки, к которым они относятся, проиллюстрированы в документе ниже.

Комбинированные предпосылки	Виды операций	Остатки по счетам
Полнота (С)	Полнота	Полнота
Точность и Оценка (А/У)	Точность Своевременность признания Классификация	Точность Оценка Распределение Классификация
Существование (Е)	Возникновение	Существование Права и Обязанности
Представление (Р)	Представление	Представление

Примечание:

Когда аудитор решает использовать комбинированные предпосылки, такие как изложенные выше, важно помнить, что предпосылка существования также включает предпосылку прав и обязанностей.

В следующей таблице представлено описание четырех комбинированных предпосылок, используемых в настоящем *Руководстве*.

Комбинированная предпосылка	Описание
Полнота (С)	Все, что должно быть отражено или раскрыто в финансовой отчетности, было включено. Нет никаких незарегистрированных или нераскрытых активов, обязательств, операций или событий; нет никаких пропущенных или неполных раскрытий в финансовой отчетности в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
Существование (Е)	Все, что отражено или раскрыто в финансовой отчетности, существует по состоянию на соответствующую дату. Активы, обязательства, зарегистрированные операции и другие вопросы, включенные в примечания к финансовой отчетности, существуют, произошли и относятся к организации в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
Точность и Оценка (А/У)	Активы, обязательства и доли в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах; любая соответствующая оценка или корректировка отнесения к периоду надлежащим образом зарегистрированы, а соответствующие раскрытия информации были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
Представление (Р)	Активы, обязательства, операции и события должным образом агрегированы или дезагрегированы и четко описаны, а соответствующие раскрытия информации являются релевантными и понятными в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

6.4 Использование предпосылок в аудите

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты А122–А125); (б) 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.

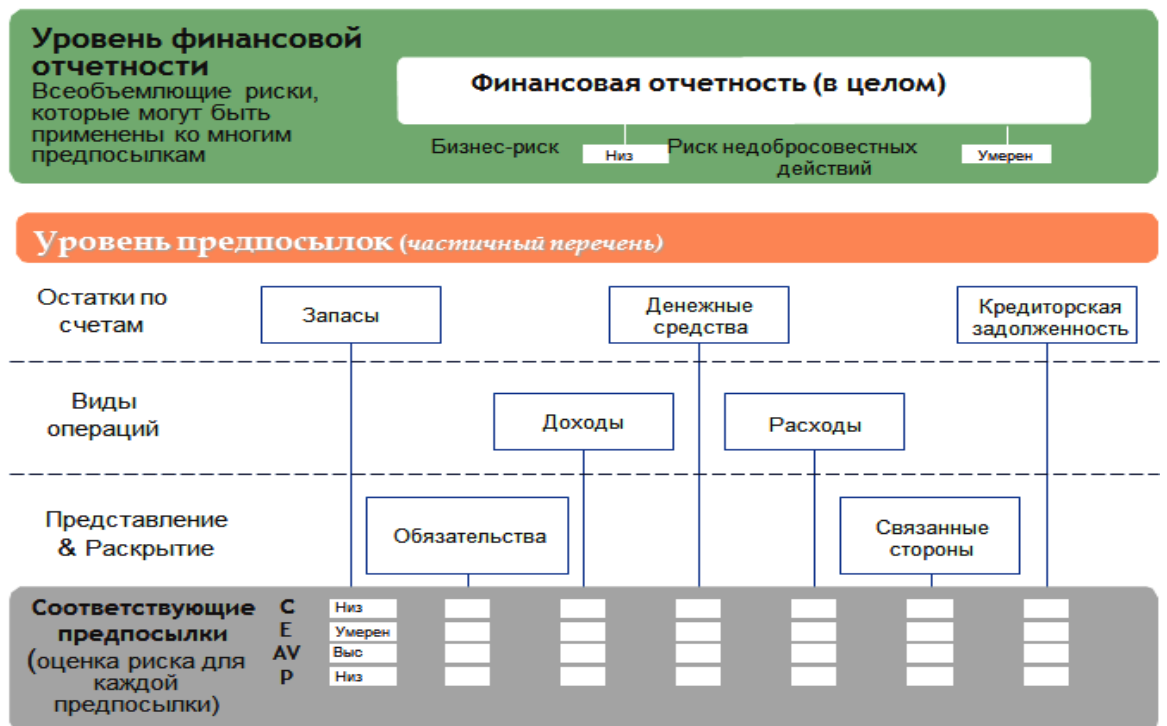
Как указывалось ранее, финансовая отчетность содержит ряд встроенных предпосылок. Предпосылки могут использоваться аудитором при оценке рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

Оценка рисков на:	Комментарии
Уровне финансовой отчетности	Риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности, как правило, всеобъемлющи и, следовательно, затрагивают все предпосылки. Например, если старший бухгалтер недостаточно компетентен для поставленных задач, вполне возможно, что ошибки в финансовой отчетности могут возникнуть. Однако характер таких ошибок нередко ограничивается одним остатком по счету, видом операций или раскрытием. Кроме того, ошибка вряд ли ограничится одной предпосылкой, такой как полнота продаж. Она может так же легко относиться и к другим предпосылкам, таким как точность, существование и оценка.
Уровне предпосылок	Риски на уровне предпосылок относятся к конкретным остаткам по счетам в определенный момент времени (т.е. на конец отчетного периода), видам операций (за финансовый период), а также к представлению и раскрытию в финансовой отчетности. Отношение каждой предпосылки к конкретному остатку по счету (или виду операций, представлению или раскрытию) будет варьироваться в зависимости от особенностей этого остатка по счету и потенциальных рисков существенных искажений. Например, при рассмотрении предпосылки оценки аудитор может оценить риск ошибки в кредиторской задолженности как низкий; однако для запасов, где устаревание является фактором риска, аудитор оценивает риск оценки как высокий. Другим примером является ситуация, когда риски существенного искажения из-за полноты (недостающих единиц) остатке по счету запасов являются низкими, но высокими по отношению к объему продаж.

Разница между двумя уровнями оценки риска частично проиллюстрирована на схеме ниже.

Документ 6.4-2

Оценка риска на двух рассматриваемых уровнях



Примечание: Эта схема использует комбинированные предпосылки описанные в Главе 6.3, Тома 1.

Предпосылки используются аудитором в целях формирования основы для:

- Рассмотрения различных типов возможных искажений;
- Оценки рисков существенных искажений; а также
- Разработки дальнейших аудиторских процедур, которые отвечают на оцененные риски.

Использование предпосылок	Процедуры
<p>Рассмотрение видов потенциального искажения</p>	<p>Предполагается выполнение процедур оценки рисков для выявления возможных рисков существенных искажений. Например, аудитор мог бы задать такие вопросы, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Актив существует? (Существование) • Является ли организация его владельцем? (Права и обязанности) • Все ли операции продаж правильно отражены? (Полнота) • Были ли скорректированы остатки по счетам запасов для медленно оборачивающихся и устаревших единиц? (Точность / Оценка) • Включают ли остатки по счетам кредиторской задолженности все известные обязательства на конец периода? (Полнота) • Были ли операции отражены в соответствующем отчетном периоде? (Временное соответствие) • Является ли раскрытие информации релевантным и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности? (Представление)
<p>Оценка рисков существенного искажения</p>	<p>Риск существенных искажений представляет собой комбинацию неотъемлемого риска и риска средств контроля. Процесс оценки предполагает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Неотъемлемый риск Определение потенциальных искажений и соответствующих предпосылок, затем оценка вероятности возникновения риска и его возможной величины. • Риск средств контроля Определение и оценка любых соответствующих внутренних средств контроля, которые снижают оцененные риски и внедрены в связи с соответствующими предпосылками.
<p>Разработка аудиторских процедур</p>	<p>Заключительный шаг заключается в том, чтобы разработать аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок. Например, если высок риск того, что дебиторская задолженность завышена (предпосылка существование), процедуры должны быть разработаны так, чтобы специально учесть эту предпосылку. Если полнота продаж попадет в область риска, аудитор может разработать тест средств контроля, который учитывает предпосылку полноты.</p>

7

СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Применение надлежащим образом концепции существенности при планировании и проведении аудита.	320

Документ 7.0-1

Использование существенности в аудите

Оценка риска

Определение:

- Существенность для финансовой отчетности в целом.
- Существенность для выполнения аудиторских процедур.

Планирование процедур оценки риска.

Выявление и оценка рисков существенных искажений.

Ответ на риски

Определение характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

Пересмотр существенности в результате изменения обстоятельств в ходе аудита.

Подготовка заключения

Оценка влияния неисправленных искажений.

Формирование мнения в аудиторском заключении.

Параграф #	Цель (и) МСА
320.8	Цель аудитора состоит в том, чтобы при планировании и проведении аудита надлежащим образом применять принцип существенности.
Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
320.9	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.
320.10	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).
320.11	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).

7.1 Обзор

Существенность отражает значимость информации, представленной в финансовой отчетности, для экономических решений пользователей, принятых на основе финансовой отчетности. Понятие существенности признает, что некоторые вопросы, сами по себе или в совокупности с другими вопросами, являются важными для людей, принимающих экономическое решение на основе финансовой отчетности. Эти решения могут включать решения, например, о вложении капитала в организацию, приобретении организации, ведении с нею дел, или предоставлении займа организации.

В этой главе рассматривается использование существенности при проведении аудита в общем и целом. Для получения дополнительных рекомендаций по определению сумм существенности см. Главу 6 Том 2 настоящего *Руководства*.

Когда искажение (или совокупность всех искажений) является достаточно значительным, чтобы изменить или повлиять на решение информированного лица, считается, что произошло существенное искажение. Если искажение ниже этого порога, оно расценивается как несущественное. Этот порог, выше которого финансовая отчетность будет существенно искажена, называется «существенностью для финансовой отчетности в целом». Для целей настоящего *Руководства* этот термин был сокращен.

Существенность применяется не только к суммам в финансовой отчетности, но также к раскрытиям, которые не поддаются количественной оценке. Например, описание событий или обстоятельств, которые привели к признанию убытка от обесценения, может быть существенным для пользователей финансовой отчетности.

Примечание: Определение «существенность для финансовой отчетности в целом» (сокращенно «общая существенность» для целей настоящего *Руководства*) не основано на какой-либо оценке аудиторского риска. Существенность полностью определяется уровнем восприятия ее пользователями финансовой отчетности. Она обычно бывает такой же, как та, которая используется составителем финансовой отчетности.

Предположим, что на решение группы пользователей финансовой отчетности повлияет искажение в сумме 10 000 € в финансовой отчетности. Эта величина будет существенностью для финансовой отчетности в целом (или общей существенностью) как для составителя отчетности, так и для аудитора. Любое отдельное искажение или совокупность отдельных несущественных искажений, превышающих сумму в 10 000 €, приведет к существенному искажению финансовой отчетности.

Ответственность аудитора заключается в том, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупные неисправленные или необнаруженные искажения в финансовой отчетности не превысили уровень существенности для финансовой отчетности в целом. Если аудитор просто планировал проводить аудиторские процедуры, которые могли бы выявить отдельные искажения, превышающие 10 000 €, то существует риск того, что совокупность по отдельности несущественных искажений, не выявленных в ходе аудита, приведет к превышению порогового значения существенности в 10 000 €.

Таким образом, аудитору необходимо выполнить некоторую дополнительную работу, достаточную для обеспечения запаса или буфера для возможных необнаруженных искажений. Целью существенности для выполнения аудиторских процедур является обеспечение такого буфера.

Существенность для выполнения аудиторских процедур позволяет аудитору устанавливать суммы существенности (на основе общей существенности, но ниже общей существенности), которые отражают оценку рисков искажения для различных областей финансовой отчетности. Эти более низкие суммы обеспечивают буфер безопасности между существенностью (для выполнения аудиторских процедур), используемой для определения характера и объема выполняемых аудиторских процедур и общей существенностью.

В приведенном выше примере аудитор, используя профессиональное суждение, может принять решение о том, что для определения объема процедур будет использоваться существенность для выполнения аудиторских процедур в размере 6 000 €. Буфер 4000 € (10 000€ - 6 000€) между существенностью для выполнения аудиторских процедур и общей существенностью обеспечивает запас безопасности для любых необнаруженных искажений, которые могут существовать.

7.2 Пользователи финансовой отчетности

Существенность используется как для планирования, так и для аудита финансовой отчетности. Существенность финансовой отчетности в целом (общая существенность) часто объясняется (например, в основах представления финансовой отчетности) в таких терминах, как указано ниже.

Документ 7.2-1

Влияние на принятие экономических решений	Недостатки, включая упущения, расцениваются как существенные, если они, по отдельности или в совокупности, могли бы, согласно разумным ожиданиям, повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.
Сложившиеся обстоятельства	Суждения о существенности принимаются в свете сложившихся обстоятельств и под влиянием размера или характера искажения, либо того и другого вместе.
Общие потребности пользователей	Суждения о вопросах, которые являются существенными для пользователей финансовой отчетности, основываются на рассмотрении общих потребностей групп пользователей. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, потребности которых могут широко варьироваться, не рассматривается.

Существенность определяется аудитором на основе его/ее восприятия потребностей пользователей.

При применении профессионального суждения аудитору будет разумным предположить, что пользователи финансовой отчетности:

- Обладают **разумным знанием** бизнеса, экономической деятельности, и бухгалтерского учета, а также готовы изучить информацию, изложенную в финансовой отчетности, с разумной тщательностью;
- **Понимают**, что финансовая отчетность подготовлена и аудирована с использованием уровней существенности;
- **Признают** неотъемлемую **неопределенность** в оценке сумм, основанной на использовании расчетных оценок, суждений, и рассмотрения будущих событий; а также
- Принимают **разумные экономические решения** на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

7.3 Характер искажений

Искажения могут явиться результатом многих причин и могут быть основаны на следующих факторах:

- Размер - вовлеченная денежная сумма (количественный фактор);
- Характер статьи (качественный фактор); а также
- Обстоятельства, связанные с возникновением искажения.



Документ 7.3-2

Типичные искажения	
	<ul style="list-style-type: none"> • Ошибки и недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности; • Отклонения от применяемой концепции подготовки финансовой отчетности; • Недобросовестные действия, совершенные сотрудниками или руководством; • Управленческая ошибка; • Подготовка неточных или ненадлежащих оценок; или • Ненадлежащие, неясные или неполные описания учетной политики или раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности.

Существенность не является абсолютным числом. Она представляет собой промежуточную область между тем, что, скорее всего, не является существенным, и тем, что очень вероятно, существенно. Следовательно, оценка того, что является существенным, всегда является вопросом профессионального суждения.

Примечание: Аудиторы должны во время аудита накапливать искажения, отличные от тех, которые явно незначительны. «Явно незначительны» не является синонимом «не существенны». Явно незначительные искажения однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, возникают они по отдельности или в совокупности и оцениваются ли они по любым критериям размера, характера или обстоятельств.

Качественные факторы

В некоторых ситуациях вопрос, который находится значительно ниже количественного уровня существенности, может быть определен как существенный на основании характера статьи или обстоятельств, связанных с искажением.

При рассмотрении вопроса о том, являются ли искажения раскрытия информации качественного характера существенными, аудитор может выявить соответствующие факторы, такие как:

Документ 7.3-3

Фактор	Примеры
Характер операций в течение периода	Наличие ряда операций со связанными сторонами может быть весьма значимым для пользователя финансовой отчетности.
Многочисленные мелкие искажения	Несколько отдельных несущественных величин, взятые в совокупности, могут стать существенными.
Обстоятельства деятельности организации	Например: <ul style="list-style-type: none"> • Значительное объединение или разделение бизнеса в течение периода; • Ликвидность и долговые ковенанты, когда организация испытывает финансовые трудности; или • События или обстоятельства, которые привели к признанию убытка от обесценения.

Фактор	Примеры
Применимая концепция финансовой отчетности	Новые стандарты финансовой отчетности могут требовать новые раскрытия качественного характера, которые являются значимыми для организации.
Характер деятельности организации	Некоторые раскрытия информации, возникающие из характера деятельности организации, могут быть важны для пользователей финансовой отчетности. Примером может служить раскрытие информации о рисках ликвидности в финансовой отчетности организации, которая является финансовым институтом.

7.4 Существенность и аудиторский риск

Существенность (как обсуждалось выше) и аудиторский риск связаны между собой и рассматриваются совместно на протяжении всего аудита.

Аудиторский риск – риск того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение в том случае, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения.

Документ 7.4-1

Компоненты аудиторского риска	
Риски существенных искажений (РСИ)	Риск того, что финансовая отчетность была существенно искажена до начала выполнения аудиторской работы. Эти риски рассматриваются на уровне финансовой отчетности (часто они являются всеобъемлющими рисками, которые затрагивают множество предпосылок) и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытиям. РСИ представляет собой комбинацию неотъемлемого риска (НР) и риска средств контроля (РСК), которую можно обобщить, как $НР \times РСК = РСИ$.
Риск необнаружения	Риск того, что аудитор не обнаружит искажение, которое существует в предпосылке что может оказаться существенным. Риск не обнаружения (РН) может быть снижен посредством: <ul style="list-style-type: none"> • Обсуждения плана аудита; • Определения аудиторских процедур, которые соответствуют рискам существенных искажений; • Надлежащего включения сотрудников в работу аудиторской группы; • Применения профессионального скептицизма; а также • Надзора за ходом аудита и пересмотра выполненной аудиторской работы. <p>Риск необнаружения никогда не может быть снижен до нуля по причине существования неотъемлемых ограничений в выполняемых процедурах, необходимости применения профессионального суждения (человеческий фактор) и характера исследованных доказательств.</p>

Таким образом, аудиторский риск (АР) можно обобщить как:

$$AP = РСИ \times РН$$

Существенность и аудиторский риск рассматриваются на протяжении всего аудита при:

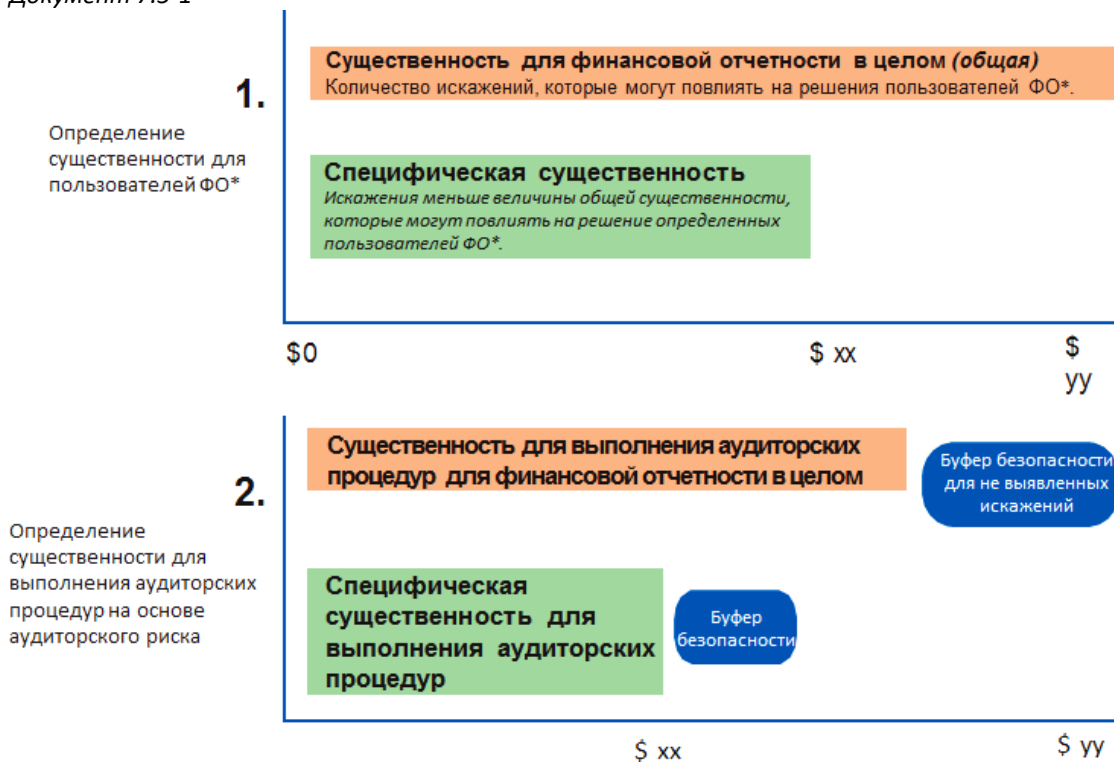
- Выявлении и оценки рисков существенного искажения;
- Определении характера, сроков и объемов дальнейших аудиторских процедур;
- Пересмотре уровня существенности (в целом и для выполнения аудиторских процедур) после поступления новой информации, полученной в ходе аудита, которая заставила бы аудитора установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально; а также
- Оценке влияния неисправленных искажений, если таковые имеются, на финансовую отчетность и формирование мнения в аудиторском заключении.

Используя простую аналогию прыжка в высоту в легкой атлетике, уровень существенности будет эквивалентен высоте планки, которую спортсмен должен перепрыгнуть. Аудиторский риск эквивалентен уровню сложности, присущей прыжку на этой конкретной высоте (РСИ), в сочетании с дополнительным риском совершения ошибки в стратегии или исполнении прыжка (риск необнаружения).

7.5 Определение уровней существенности

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
320.12	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 A14).
320.13	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.
320.14	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин: (а) существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10); (б) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10); (с) существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11); (д) данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (а)-(с) в ходе аудита (см. пункты 12–13).

Документ 7.5-1



*ФО – финансовая отчетность

Примечание: Термины «общая» и «специфическая» существенность, используемые на рисунке выше и в тексте ниже, используются исключительно для целей настоящего Руководства и являются терминами, которые не используются в МСА. Общая существенность относится к финансовой отчетности в целом, а специфическая существенность относится к существенности для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытиям.

В начале аудита аудитор выносит суждения о размере и характере искажений, которые будут считаться существенными. Это включает установление уровня существенности, как указано в следующей таблице.

Общая существенность	Общая существенность относится к финансовой отчетности в целом. Она основана на разумном ожидании влияния на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Она будет изменена в течение аудита, если аудитору станет известно об информации, которая заставила бы его / ее установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально.
Общая существенность для выполнения аудиторских процедур	Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется в меньшей величине, чем общая существенность. Она позволяет аудитору реагировать на оценку специфических рисков (без изменения общей существенности) и снижать до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит общую существенность. Она будет меняться в зависимости от результатов аудита (например, когда оценка риска была пересмотрена).
Специфическая существенность	Специфическая существенность устанавливается для видов операций, остатков по счетам или раскрытий, 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.
Специфическая существенность для выполнения аудиторских процедур	К специфической существенности для выполнения аудиторских процедур применяется та же концепция, что и существенность для выполнения аудиторских процедур, за исключением того, что она определяется в зависимости от специфической существенности, а не от общей существенности.

Существенность для финансовой отчетности в целом

Существенность финансовой отчетности в целом (общая существенность) основана на восприятии аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. Обычно это определяется в размере, аналогичном тому, которое используется составителем финансовой отчетности.

Используя профессиональное суждение, аудитор установит существенность для наибольшей величины искажения, которое не повлияло бы на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

После установления величины общей существенности она становится одним из факторов, на основе которых будет оцениваться окончательная успешность или неудача аудита. Например, предположим, что общая существенность была установлена на уровне 20 000€. Если в результате проведения аудиторских процедур:

- Никаких искажений не было выявлено - будет представлено не модифицированное мнение.
- Некоторые небольшие (несущественные) искажения были выявлены и не исправлены - будет представлено не модифицированное мнение.
- Неисправленные искажения, превышающие уровень существенности (20 000 €), были обнаружены, но руководство организации не желает вносить необходимые корректировки - потребуются выразить модифицированное или отрицательное мнение.
- Неисправленные ошибки, превышающие уровень существенности (20 000€), имеют место в финансовой отчетности, но не были обнаружены аудитором, - тогда может быть выпущено несоответствующее не модифицированное аудиторское заключение.

Чтобы узнать, как использовать существенность при оценке полученных аудиторских доказательств, следует обратиться к Главе 21 Тома 2.

Аудиторы иногда испытывают соблазн снизить величину общей существенности, когда риск существенных искажений оценивается как высокий. Однако это было бы нецелесообразно, поскольку общая существенность учитывает потребности пользователей финансовой отчетности, а не уровень аудиторского риска.

Если аудиторский риск был бы фактором при определении общей существенности, аудит с высоким риском привел бы к более низкой величине существенности, чем та, которая была бы установлена для организации с аналогичным размером, где риск аудита был низким. Предполагая, что информационные потребности пользователей финансовой отчетности одинаковы независимо от аудиторского риска, установление величины общей существенности на более низком уровне приведет к:

- Предоставлению пользователям финансовой отчетности ожидания того, что аудиторы будут выявлять более мелкие искажения в финансовой отчетности (чем это действительно необходимо); а также
- Дополнительной аудиторской работе для обеспечения того, чтобы аудиторский риск был снижен до приемлемо низкого уровня.

Поскольку общая существенность устанавливается в отношении потребностей пользователей финансовой отчетности, она не будет меняться по результатам аудиторских выводов и изменений в оцененных рисках.

Общую существенность требуется обновлять, когда аудитору становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально.

По завершении аудита общая существенность будет использоваться для оценки влияния выявленных искажений в финансовой отчетности и формирования надлежащего мнения в аудиторском заключении.

Существенность для выполнения аудиторских процедур

Существенность для выполнения аудиторских процедур - это инструмент аудита, позволяющий аудитору выявлять риски искажения в остатках по счетам, видах операций и раскрытиях без изменения общей существенности.

Величины, устанавливаемые для существенности для выполнения аудиторских процедур, всегда меньше (на основе профессионального суждения), чем величина существенности, установленная для финансовой отчетности в целом. Эта меньшая величина (ы) устанавливает буфер безопасности между существенностью, используемой для определения характера и объема тестирования (существенность для выполнения аудиторских процедур) и величиной существенности для финансовой отчетности в целом (общая существенность).

Установление надлежащей величины для существенности для выполнения аудиторских процедур обеспечивает выполнение соответствующего объема работы. Чем меньше величина (ы), тем больше работы потребуется. Например, если общая существенность составляла 20 000€, и были запланированы аудиторские процедуры для обнаружения всех ошибок, превышающих 20 000€, вполне возможно, что ошибка, скажем, в 8 000€, останется незамеченной. Если бы существовали три такие ошибки, составляющие в совокупности 24 000€, финансовая отчетность была бы искажена. Однако, если бы существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне 12 000€, было бы гораздо вероятнее, что будет обнаружена хотя бы одна или все три ошибки по 8 000 € . Даже если бы была выявлена и исправлена только одна из трех ошибок, оставшееся искажение в 16 000€ будет меньше уровня общей существенности, а финансовая отчетность в целом не будет существенно искажена.

Определение надлежащей величины существенности для выполнения аудиторских процедур предполагает применение профессионального суждения и не является простым механическим подсчетом, таким как процент (например, 75%) от уровня общей существенности. Однако, исходя из конкретных обстоятельств проверяемой организации, величина существенности может быть установлена как единая величина для финансовой отчетности в целом или же установлена индивидуально для определенных остатков по счетам, видам операций и раскрытиям.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур включает в себя применение профессионального суждения, основанного на факторах, которые учитывают аудиторский риск, например:

- Понимание организации и результатов выполнения процедур оценки риска;
- Характер и объем искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий; а также
- Ожидания аудитора в отношении возможных искажений в текущем периоде.

Существенность для выполнения процедур в целом или для определенных остатков по счетам, видам операций и раскрытиям информации может потребовать пересмотра в любое время в течение аудита (без влияния на общую существенность), чтобы отразить пересмотренные оценки рисков, результаты аудита и полученную новую информацию.

По завершении аудита общая существенность будет использоваться для оценки влияния выявленных искажений в финансовой отчетности и формирования мнения, которое должно быть выражено в аудиторском заключении. (см. дополнительную информацию см. в Главе 21, Тома 2).

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Когда выявлено возможное искажение, прежде чем пересматривать существенность для выполнения аудиторских процедур, необходимо рассмотреть обстоятельства возникновения искажения и влияние на оценку рисков / планы аудита.

Специфическая существенность

В некоторых случаях 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.

Документ 7.5-3

Влияние на решения	Возможные примеры
Законы, нормативные акты и применимая концепция подготовки финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • «Чувствительные» области раскрытия, такие как вознаграждение руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление. • Операции со связанными сторонами. • Несоблюдение кредитных условий, договорных соглашений, положений нормативных актов и законодательных / нормативных требований к отчетности. • Определенные виды расходов, такие как незаконные платежи или расходы основного управленческого персонала.

Влияние на решения	Возможные примеры
Раскрытие ключевой информации в отношении отрасли, в которой ведет операционную деятельность организация	<ul style="list-style-type: none"> Резервы и затраты на разведку для горнодобывающего предприятия. Расходы на исследования и разработки в фармацевтической компании.
Раскрытие значимых событий и важных изменений в операционной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> Недавно приобретенные бизнесы или расширение операционной деятельности. Прерванные операции. Необычные события или непредвиденные обстоятельства (например, судебные процессы). Внедрение новой продукции и услуг.

Аудитор должен рассмотреть вопрос о существовании вышеуказанных факторов для одного или нескольких определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытиям. Аудитор может счесть целесообразным получить понимание взглядов и ожиданий лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства организации по этому вопросу.

Точно так же, как существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается на более низком пороговом значении, чем общая существенность, величина специфической существенности для выполнения аудиторских процедур будет установлена аудитором на более низком пороге, чем специфическая существенность.

7.6 Документирование существенности

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
320.14	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин: <ul style="list-style-type: none"> (а) существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10); (б) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10); (с) существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11); (д) данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (а)-(с) в ходе аудита (см. пункты 12–13).

Поскольку величины существенности основаны на профессиональном суждении аудитора, важно, чтобы факторы и величины, связанные с установлением существенности на различных уровнях, были надлежащим образом задокументированы. Это обычно происходит:

- На этапе планирования, когда принимаются решения о требуемом объеме работы.
- В ходе аудита, когда на основании результатов аудиторских процедур могут потребоваться изменения как общей существенности, так и существенности для выполнения аудиторских процедур для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытий.

В документация должны быть отражены:

1. Пользователи финансовой отчетности; а также
2. Факторы, используемые при определении:
 - Существенности для финансовой отчетности в целом и, если применимо, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытий;
 - Существенности для выполнения аудиторских процедур; а также
3. Любые измененные величины существенности, упоминаемых в пункте 2 выше, по мере продвижения аудита.

7.7 Пересмотренная существенность

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
320.12	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 A14).
320.13	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.

В начале выполнения задания аудитор определяет общую существенность в отношении пользователей финансовой отчетности и существенность для выполнения аудиторских процедур для планирования характера и объема этих процедур.

В ходе выполнения задания может быть получена новая информация, которая, если бы она была известна ранее, привела бы к другой величине общей существенности. Это может быть вызвано следующими обстоятельствами:

- решением об отчуждении значительной части бизнеса организации или приобретении новой;
- тем, что фактические финансовые результаты существенно отличаются от ожидаемых на конец периода, а именно: прибыльность, доходы, расходы, активы и обязательства; а также
- изменением представлений аудитора об организации и ее деятельности в результате проведения дальнейших аудиторских процедур.

Если получена новая информация, аудитор должен рассмотреть вопрос о пересмотре общей существенности. Аудитор должен также пересмотреть существенность в результате и под влиянием изменений характера и объема процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

8

ПРОЦЕДУРЫ ОЦЕНКИ РИСКА

<i>Содержание Главы</i>	<i>Соответствующие МСА</i>
Характер и использование процедур оценки рисков аудитором для выявления и оценки рисков существенных искажений.	240, 315 (Пересмотренный)

На схеме ниже проиллюстрированы три типа процедур оценки риска, требуемые в соответствии с МСА 315 (пересмотренный).

Документ 8.0-1



Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.5	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).
315.6	Процедуры оценки рисков должны включать следующее: (а) 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); (б) аналитические процедуры (см. пункты А14–А17); (с) наблюдение и инспектирование (см. пункт А18).
315.11	Аудитор должен получить понимание следующих вопросов: (а) соответствующие отраслевые, регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты А25–А30); (б) характер организации, включая: (i) ее операционную деятельность; (ii) ее структуру собственности и корпоративного управления; (iii) виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в организации специального назначения; (iv) структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты А31–А35); (б) 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); (с) цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты А37–А43); (д) оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты А44–А49).
315.12	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).

8.1 Обзор

Целью процедур оценки риска является выявление и оценка рисков существенных искажений. Эта цель достигается путем понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля. Информация может быть получена из внешних источников, таких как Интернет и отраслевые издания, а также из внутренних источников, таких как беседы с ключевым персоналом. Процесс получения понимания организации - это непрерывный, динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита.

8.2 Аудиторские доказательства

Процедуры оценки рисков обеспечивают аудиторские доказательства в отношении оценки рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Однако эти доказательства не являются единственными. Доказательства, полученные в результате процедур оценки риска, дополняются доказательствами, полученными в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур (которые проводятся в ответ на выявленные риски), таких как тестирование средств контроля и / или процедуры по существу.

Требуемые процедуры

Для определения процедур оценки риска, которые должны быть выполнены, а также требуемых объема или глубины понимания организации, аудитор использует профессиональное суждение. Для проводимого впервые аудита юридического лица, необходимые мероприятия для получения и документирования информации часто занимают значительное количество времени. Однако, если полученная информация хорошо документирована в рамках первого аудита, необходимого времени для обновления информации в последующем, требуется значительно меньше.

Аудитору необходимо выполнить процедуры оценки риска, чтобы выявить факторы бизнес-риска и риска недобросовестных действий, которые могут привести к существенным искажениям. Процедуры оценки рисков включают рассмотрение любых событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Требуемый объем или глубина понимания организации изложены в пунктах 11 и 12 МСА 315 (пересмотренный) (воспроизведено выше). Глубина общего понимания организации, необходимая аудитору, будет меньше той, которой обладает руководство организации в процессе ее управления.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При разработке характера и объема процедур оценки риска, необходимых для выполнения, следует помнить, что некоторые МСА обозначают конкретные вопросы, которые необходимо учитывать. Ниже приведены некоторые примеры:

МСА 240.16 Недобросовестные действия, выявляемые при аудите финансовой отчетности

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 (пересмотренный) для получения информации, необходимой для выявления РСИ вследствие недобросовестных действий, аудитор должен выполнить процедуры, описанные в пунктах 17-24

МСА 540.8 Аудит оценочных значений

При выполнении предусмотренных МСА 315 (пересмотренный) процедур оценки рисков и сопутствующих им действий с целью формирования представления 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:

- (a) каковы требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, важные для оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации (см. пункты А13–А15);
- (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).

МСА 550.11 Связанные стороны

В рамках процедур оценки рисков и сопутствующих действий, которые должны осуществляться аудитором в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240 в ходе аудита, аудитор должен провести аудиторские процедуры аудита и сопутствующие действия, изложенные в пунктах 12-17 (МСА 550), в целях получения информации, необходимой для выявления рисков существенных искажений в связи со взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см. пункт А8).

МСА 570.10 (пересмотренный) Непрерывность деятельности

При выполнении процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренный), аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

В малых организациях процедуры, необходимые для идентификации рисков, могут быть минимальными, тогда как в более крупных и более сложных организациях эти процедуры могут быть обширными.

8.3 Три процедуры оценки риска

Каждая из трех типов процедур должна выполняться во время аудита, но не обязательно для каждого аспекта требуемого понимания организации. Во многих ситуациях результаты выполнения одного типа процедур могут вызвать необходимость выполнения процедур другого типа. Например, в процессе интервью с менеджером по продажам может быть выявлен необычный, но значимый договор купли-продажи. В результате аудитор может проанализировать фактически заключенный договор купли-продажи и выполнить анализ его влияния на прибыль от продаж. Например, результаты выполнения аналитических процедур в отношении предварительных результатов операционной деятельности могут вызвать некоторые вопросы к руководству организации. В свою очередь, ответы на эти запросы могут привести к необходимости инспектирования определенных документов или к наблюдению за определенными действиями.

8.4 Запросы руководству и другим лицам (включая запросы, связанные с недобросовестными действиями)



Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
240.17	<p>Аудитор должен запросить информацию у руководства организации по следующим вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок (см. пункты A12– A13); (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 A14); (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.
240.18	<p>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 A15–A17).</p>
240.20	<p>За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, 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 A19–A21).</p>
240.21	<p>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.</p>

Запрос используется аудитором в сочетании с другими процедурами оценки рисков в качестве помощи в выявлении рисков существенных искажений. Основное внимание в вопросах уделяется получению понимания каждого из необходимых аспектов, изложенных в пунктах 11 и 12 МСА 315 (пересмотренный) (воспроизведен выше).

Как правило, подавляющее количество информации по результатам запросов поступает от руководства и лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности. Тем не менее, запросы, адресуемые другим лицам и сотрудникам с различными уровнями полномочий, могут обеспечить получение других точек зрения и получение дополнительной информации, полезной для выявления рисков существенных искажений. Например, обсуждение с менеджером по продажам может помочь выявить, что определенные операции по продажам (в конце периода) были осуществлены слишком поспешно и не были зарегистрированы в соответствии с политикой организации о признании доходов.


Предметы запросов указаны в таблице ниже.

Кому направлен запрос	Предмет запроса
Лицам, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ) (если они не участвуют в управлении)	<ul style="list-style-type: none"> • Среда, в которой подготавливается финансовая отчетность. • Надзор, осуществляемый руководством организации за процессами выявления, реагирования на риски недобросовестных действий или ошибки; и внутренний контроль, разработанный для снижения этих рисков. • Информация о любых фактически имевших место, подозреваемых или предполагаемых недобросовестных действий, затрагивающих организацию. • Возможность присутствовать на заседании лиц, отвечающих за корпоративное управление, и ознакомиться с протоколами их прошлых заседаний.
Руководству и лицам, ответственными за подготовку финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • Оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена из-за недобросовестных действий или ошибок, включая характер, объем и частоту таких оценок. • Общение руководства, если таковое имеется, с сотрудниками относительно их взглядов на деловую практику и этическое поведение. • Культура организации (ценности и этика). • Стиль работы руководства. • Система поощрительных вознаграждений руководства. • Потенциальная возможность для руководства обходить средства контроля. • Информация о фактах недобросовестных действий или предполагаемых таких действиях. • Как готовятся оценочные значения. • Соблюдает ли организация действующее законодательство и нормативные акты. • Процесс подготовки финансовой отчетности и надзора. • Информирование руководством, если таковое имеется, лиц, отвечающих за корпоративное управление.
Ключевому персоналу (Закупки, Оплата труда, Бухгалтерия, и т.п.)	<ul style="list-style-type: none"> • Бизнес-тренды и необычные события. • Инициирование, обработка или запись сложных или необычных операций. • Масштаб обхода руководством средств внутреннего контроля (т. е. просило ли руководство когда-либо обходить средства внутреннего контроля?). • Уместность / применение учетной политики.
Персоналу отдела маркетинга и отдела продаж	<ul style="list-style-type: none"> • Маркетинговые стратегии и тренды продаж. • Поощрения по результатам продаж. • Контрактные соглашения с покупателями. • Масштаб обхода руководством средств внутреннего контроля (т.е. принуждали ли этих сотрудников обходить средства внутреннего контроля или учетную политику в отношении признания доходов?).
Внутренним аудиторам	<ul style="list-style-type: none"> • Объем работы, их выводы и рекомендации. • Идентификация и оценка возможных рисков существенных искажений. • Другие вопросы, которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. • Потенциал использования работы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Не следует ограничивать круг своих респондентов (особенно при аудите малых организаций) руководителем-собственником и бухгалтером. Следует опросить других сотрудников (если они есть) организации (например, менеджер по продажам, менеджер по производству или другие сотрудники) о тенденциях, необычных событиях, основных бизнес-рисках, функционировании внутреннего контроля и любых случаях обхода руководством средств контроля.

Если обнаружены возможные недобросовестные действия с участием высшего руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, следует немедленно обратиться к руководителю задания и рассмотреть вопрос о получении юридических консультаций о том, как действовать далее. При этом необходимо обеспечить конфиденциальность информации, чтобы требования коммерческой тайны и конфиденциальности были соблюдены должным образом. Также необходимо проверить соблюдение любых дополнительных требований и рекомендаций на предмет соответствия этическому кодексу.



Аналитические процедуры, используемые в качестве процедур оценки рисков, помогают идентифицировать вопросы, которые могут иметь последствия для аудита и финансовой отчетности. В качестве примеров можно назвать необычные операции или события, суммы, коэффициенты и тенденции.

Выступая в качестве процедур оценки риска, аналитические процедуры могут также быть использованы в качестве дальнейших аудиторских процедур в отношении:

- Получения доказательств в отношении предпосылок финансовой отчетности. Это - аналитическая процедура проверки по существу, более подробно она обсуждается в Главе 10 Тома 1 настоящего Руководства; а также
- Выполнения общего обзора финансовой отчетности при завершении или ближе к концу аудита.

В своем большинстве аналитические процедуры не слишком детализированы или сложны. Зачастую они используют данные, сгруппированные на высоком уровне, а это означает, что их результаты могут обеспечить только широкое изначальную индикацию того, что может иметь место существенное искажение.

Шаги, предпринимаемые при выполнении аналитических процедур, изложены ниже в таблице.

Документ 8.5-1

Что необходимо сделать	Как это надо делать
Определить взаимосвязь между данными	<p>Разработайте прогнозы по поводу возможных отношений между различными видами информации, которые, согласно разумным ожиданиям, будут иметь место. Старайтесь использовать независимые источники информации (то есть, не информацию, сгенерированную внутри субъекта), если это возможно.</p> <p>Финансовая и нефинансовая информация могли бы включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Финансовую отчетность за сопоставимые предыдущие периоды; • Бюджеты, прогнозы и экстраполяции, включая экстраполяции из промежуточных или годовых данных; а также • Информацию об отрасли, в которой функционирует организация, и о текущих экономических условиях.
Осуществить сравнение	Сравните прогнозы с отраженными в учете суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе отраженных в учете сумм.
Оценить результаты	Оцените результаты. В случае обнаружения необычных или неожиданных отношений, рассмотрите потенциальные риски существенных искажений.

Результаты этих аналитических процедур следует рассматривать наряду с прочей собранной информацией, чтобы:

- Идентифицировать риски существенных искажений, связанных с предпосылками, встроенными в существенные статьи финансовой отчетности; а также
- Содействовать в определении характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

Примечание. Некоторые малые организации не в состоянии предоставить аудитору текущую финансовую информацию, такую как промежуточная или ежемесячная финансовая информация для выполнения аналитических процедур. В этих обстоятельствах некоторая информация может быть получена путем запроса, но ответы на подробные запросы, возможно, придется подождать, пока не появится предварительный вариант финансовой отчетности предприятия.



Процедуры наблюдения и инспектирования:

- Подтверждают результаты запросов руководству и другим лицам; а также
- Предоставляют дополнительную информацию об организации и ее окружении.

Процедуры наблюдения и инспектирования обычно включают саму процедуру и ее применение, как указано в нижеприведенной таблице.

Документ 8.6-1

Процедура	Примеры применения
Наблюдение	<p>Помогает установить:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Как проверяемая организация работает и организована; • Помещения и промышленное оборудование организации; • Стиль управления и отношение к внутреннему контролю руководства; • Функционирование различных процедур внутреннего контроля; а также • Соблюдение ключевых принципов внутренних политик.
Инспектирование	<p>Нацелено на проверку такой документации, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Бизнес-планы, стратегии и предложения; • Отраслевые исследования и сообщения средств массовой информации об организации; • Основные контракты и обязательства; • Правила и переписка с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами; • Переписка с юристами, банкирами и другими заинтересованными сторонами; • Учетная политика и бухгалтерские записи; • Руководства по внутреннему контролю; • Отчеты, подготовленные руководством (такие как данные о производительности и промежуточная финансовая отчетность); а также • Другие отчеты, например, протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, отчеты консультантов и т. д.

8.7 Разработка и внедрение средств внутреннего контроля

Процедуры оценки рисков также включают процедуры оценки разработки и внедрения соответствующих средств внутреннего контроля. Эти процедуры более подробно рассматриваются в Главе 2 Тома 2.

8.8 Другие источники информации о рисках

Другие процедуры, выполняемые аудитором, могут также использоваться в целях оценки риска. Некоторые типичные примеры изложены в следующей таблице.

Источники	Описание
Принятие клиента или продолжение обслуживания	Соответствующая информация, полученная при выполнении процедур предварительного планирования.
Предыдущий опыт работы	Соответствующий опыт, полученный в результате выполнения предыдущего задания и других заданий, выполняемых для организации, могут дать информацию по следующим вопросам: <ul style="list-style-type: none"> • Области, вызвавшие озабоченность в ходе предыдущих проверок; • Слабые стороны внутреннего контроля; • Изменения в организационной структуре, бизнес-процессах и системе внутреннего контроля; а также • Имевшие место в прошлом искажения и своевременность их исправления.
Внешняя информация	<ul style="list-style-type: none"> • Запросы внешним юридическим консультантам или экспертам по оценке. • Обзор отчетов, подготовленных банками или рейтинговыми агентствами. • Информация об отраслях промышленности и состоянии экономики, полученная посредством поиска в Интернете, торговых и экономических журналах и нормативных и финансовых публикаций.
Обсуждение в аудиторской группе	Результаты группового обсуждения (включая руководителя задания) относительно восприимчивости финансовой отчетности организации (включая раскрытие информации) к существенным искажениям, включая недобросовестные действия.

8.9 Характерные процедуры оценки риска

В следующей таблице приведен список МСА, включающих характерные процедуры оценки рисков, которые должны выполняться в рамках каждого аудита, где это применимо.

МСА	Наименование
240	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности
315 (Пересмотренный)	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения
320	Существенность при планировании и проведении аудита
540	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации
550	Связанные стороны
560	События после отчетной даты
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)

9

ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

Содержание Главы	Соответствующие МСА
Разработка и применение надлежащих ответных действий на оцененные риски.	240, 300, 330, 500

Документ 9.0-1



Параграф #	Цель МСА
330.3	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.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
300.9	Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание: <ul style="list-style-type: none"> (a) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 315 (пересмотренный); (b) характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330; (c) прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты А12-А14).
330.7	При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен: <ul style="list-style-type: none"> (a) рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая: <ul style="list-style-type: none"> (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).
500.6	Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А1–А25).

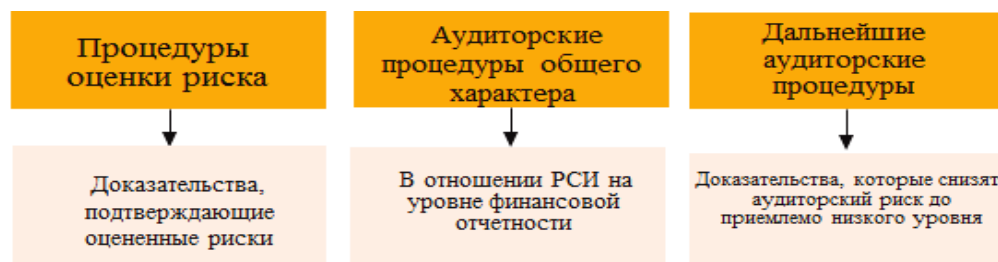
9.1 Обзор

Процедуры оценки рисков (см. Главу 8 Тома 1 настоящего Руководства) предназначены для выявления и оценки рисков как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок для существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Дальнейшие процедуры аудита (см. Главу 10 Тома 1 настоящего Руководства) предназначены для реагирования на оцененные риски существенных искажений на уровне предпосылок. Их целью является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Ниже приведены три основные категории аудиторских процедур.

Документ 9.1-1



РСИ – риски существенного искажения

Оцененные риски на уровне финансовой отчетности носят всеобъемлющий характер и требуют ответных действий аудитора общего характера, таких как определение опытности тех, кто назначен для выполнения задания, уровня требуемого надзора и любых необходимых изменений в характере и объеме запланированных аудиторских процедур.

Оцененные риски на уровне предпосылок относятся к определенным остаткам по счетам, видам операций и раскрытиям. Ответные действия аудитора должны состоять в том, чтобы выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, такие как детальные тесты, тестирование средств контроля и аналитические процедуры проверки по существу.

На разработку дальнейших аудиторских процедур будут влиять:

- Результаты проведения процедур оценки риска и итоговые оценки риска на уровне предпосылок; а также
- Ответные действия общего характера, разработанные аудитором в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности.

9.2 Аудиторские процедуры общего характера в ответ на риски на уровне финансовой отчетности

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
330.5	Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункты А1–А3).

Риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности относятся к рискам, которые во всех отношениях относятся к финансовой отчетности в целом и потенциально могут повлиять на многие предпосылки. В результате эти риски (например, неудовлетворительное отношение руководства к контролю) могут опосредованно способствовать существенным искажениям на уровне предпосылок. Например, если бухгалтер организации не компетентен, может возникнуть множество возможностей для ошибок или совершения недобросовестных действий в отношении некоторых остатков по счетам финансовой отчетности, видов операций или раскрытий. Следовательно, риски на уровне финансовой отчетности зачастую не могут быть устранены путем выполнения конкретных аудиторских процедур, для этого требуется ответные действия общего характера.

В МСА 240 и 330 приведены примеры некоторых возможных ответных действий общего характера на риски, выявленные на уровне финансовой отчетности. Они проиллюстрированы ниже в таблице.

Документ 9.2-1

Возможные ответные действия общего характера на оцененные риски на уровне финансовой отчетности	
Управление заданием	<p>Акцентировать внимание аудиторской группы на необходимости поддерживать профессиональный скептицизм.</p> <p>Задействовать более опытный персонал или лиц, обладающих специальными навыками, таких как, специалисты по расследованию корпоративного мошенничества, оценке и ИТ-технологиям.</p> <p>Обеспечить более тщательный контроль за работой менее опытного персонала.</p> <p>Если в организации есть подразделение внутреннего аудита, рассмотреть вопрос об использовании его работы для:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Получения аудиторских доказательств; или • Обеспечения непосредственной помощи аудиторам в получении аудиторских доказательств.
Элемент непредсказуемости в выборе дальнейших аудиторских процедур	<p>Применять элемент непредсказуемости при выборе характера, времени и объема дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Это особенно важно при рассмотрении рисков недобросовестных действий, поскольку отдельные лица в организации могут быть знакомы с обычно выполняемыми аудиторскими процедурами и, следовательно, имеют больше возможностей сокрытия недобросовестного формирования финансовой отчетности.</p> <p>Непредсказуемость может быть достигнута:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Выполнением процедур проверки по существу для остатков по счетам и предпосылкам, не проверенным иным образом в силу их существенности или риска; • Изменением сроков проведения аудиторских процедур вопреки ожидаемым; • Использованием различных методов выборки; а также • Выполнением аудиторских процедур в разных местах или в местах без уведомления (например, внезапный пересчет).

Возможные ответные действия общего характера на оцененные риски на уровне финансовой отчетности	
Пересмотр запланированных аудиторских процедур	<p>Внести изменения в характер, сроки или объем аудиторских процедур. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Выполнять процедуры проверки по существу на конец отчетного периода, а не на промежуточную дату; • Осуществлять физическое наблюдение или проверку наличия определенных активов; • Провести дальнейший обзор записей по результатам инвентаризации для выявления необычных единиц, неожиданных сумм и других предметов для выполнения последующих процедур; • Провести дальнейшую работу по оценке обоснованности оценок, основополагающих суждений и допущений руководства; • Увеличить размеры выборки или выполнить аналитические процедуры на более детальном уровне; • Использовать автоматизированные способы аудита (СААТ) для: <ul style="list-style-type: none"> - Сбора большего количества доказательств о данных, содержащихся на значимых счетах или в электронных файлах операций, - Проведения большего объема тестирования электронных операций и учетных файлов, - Выбора отдельных операций из ключевых электронных файлов, - Сортировки операций по тем или иным признакам и - Тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки; • Запросить дополнительную информацию в рамках процедуры внешних подтверждений. Например, при подтверждении дебиторской задолженности аудитор может запросить подтверждения условий договоров купли-продажи, включая дату, любые права на возврат и условия поставки; а также • Изменить характер и объем аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств.
Изменение аудиторского подхода	<p>Рассмотреть понимание контрольной среды организации.</p> <p>Если контрольная среда эффективна, аудитор может обладать большей уверенностью в системе внутреннего контроля и в надежности аудиторских доказательств, полученных внутри организации. Это означает, что можно:</p> <ul style="list-style-type: none"> • провести некоторые аудиторской процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода; а также • применить подход, при котором используются тестирование средств контроля, а также процедуры проверки по существу (комбинированный подход). <p>Если контрольная среда неэффективна, это может привести к:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Проведению большего количества аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату; • Получению большего объема аудиторских доказательств в результате проведения процедур проверки по существу; а также • Увеличению количества территориальных подразделений, включаемых в объем аудита.
Обзор используемой учетной политики	<p>Оценить, может ли выбор и применение учетной политики организацией, особенно тех ее положений, которые связаны с субъективными оценками и сложными операциями, указывать на недобросовестное формирование финансовой отчетности в результате усилий руководства по распоряжению доходами.</p>

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Сроки

Ответные действия общего характера могут быть разработаны на этапе планирования, а затем включены в общую стратегию аудита. При выполнении новых заданий ответные действия могут быть разработаны на предварительной основе в ходе планирования, а затем подтверждены или изменены в зависимости от результатов оценки риска.

Документация

Установление ответных действий общего характера и стратегии аудита при проверке малых организаций не должно быть сложным или трудоемким. В некоторых случаях оба этапа могут быть завершены путем подготовки краткого меморандума по завершении предыдущего аудита (при условии, что он охватывает все необходимые вопросы), который может быть обновлен позднее на основе обсуждений с руководством.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
240.26	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).
240.32	Независимо от оценки им рисков обхода руководством средств контроля, аудитор должен разработать и выполнить соответствующие аудиторские процедуры, призванные: <ol style="list-style-type: none"> (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: <ol style="list-style-type: none"> (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: <ol style="list-style-type: none"> (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).
240.33	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).

Обход руководством средств внутреннего контроля и недобросовестное признание доходов рассматриваются как значимые риски (см. Главу 10 Тома 2 настоящего Руководства). Как результат, существуют определенные процедуры, которые будут выполняться при каждой аудиторской проверке. Они изложены в выдержках из текста МСА, приведенных выше. Некоторые дополнительные комментарии включены в следующую таблицу.

Документ 9.2-2

Процедуры, выявляющие обход руководством средств контроля	
Бухгалтерские записи	<p>Выявление, отбор и тестирование бухгалтерских записей и прочих корректировок на предмет:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Понимания процесса подготовки финансовой отчетности организации и разработки/осуществления внутреннего контроля; а также • Рассмотрения: <ul style="list-style-type: none"> – Характеристик умышленно искаженных бухгалтерских записей или прочих корректировок, – Наличествующих факторов риска недобросовестных действий, которые относятся к конкретным бухгалтерским регистрам, записям и другим корректировкам, и – Запросов лицам, участвующим в процессе подготовки финансовой отчетности, о ненадлежащей или необычной деятельности.

Процедуры, выявляющие обход руководством средств контроля	
Оценочные Значения	<p>Обзор оценочных значений, относящихся к конкретным видам операций и остаткам по счетам, чтобы определить возможную предвзятость со стороны руководства. Дальнейшие процедуры могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Пересмотр оценок, рассматриваемых в целом; • Проведение ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям, отраженным в финансовой отчетности предыдущего года; а также • Определение того, является ли совокупный эффект существенным искажением в финансовой отчетности.
Значительные операции	<p>Понимание обоснования значительных операций, которые являются необычными или не соответствуют нормальному ходу бизнеса. Это понимание включает оценку:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Уделяло ли руководство большее внимание необходимости применения конкретного порядка учета операции, чем ее экономической сущности; • Излишне ли сложны механизмы осуществления таких операций; • Обсуждало ли руководство характер и порядок учета таких операций с лицами, отвечающими за корпоративное управление; • Участвовали ли в операциях ранее не идентифицированные связанные стороны или стороны, не располагающие имущественными или финансовыми возможностями по проведению операции без помощи со стороны аудируемой организации; • Проанализированы ли надлежащим образом и одобрены ли лицами, отвечающими за корпоративное управление, операции с участием связанных сторон, не подлежащих консолидации, включая предприятия специального назначения; а также • Имелась ли достаточная документация.
Признание выручки	<p>Выполнение аналитических процедур проверки по существу. Рассмотрение вопроса о применении компьютерных технологий аудита, чтобы идентифицировать необычные или неожиданные доходы или связанные операции.</p> <p>Получение подтверждений от покупателей соответствующих условий договоров (критерии приемки, условия поставки и оплаты) и отсутствия односторонних условий (право вернуть товар, гарантирование перепродажи и т. д.).</p>
Раскрытия в финансовой отчетности	<p>Выполнение процедур оценки того, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности.</p> <p>При проведении этой оценки следует учитывать, представлена ли финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий; а также • Представление, структуру и содержание финансовой отчетности. Это включает: <ul style="list-style-type: none"> - Терминологию, используемую в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; - Степень детализации показателей; - Группировку и разгруппировку сумм; а также - Основания определения указанных сумм.

9.3 Ответные действия на оцененные риски на уровне предпосылок

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
330.6	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).

Оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок создает основу для:

- формирования надлежащего аудиторского подхода; а также
- разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур. Более подробное описание дальнейших процедур аудита см. в Главе 10 Тома 1.

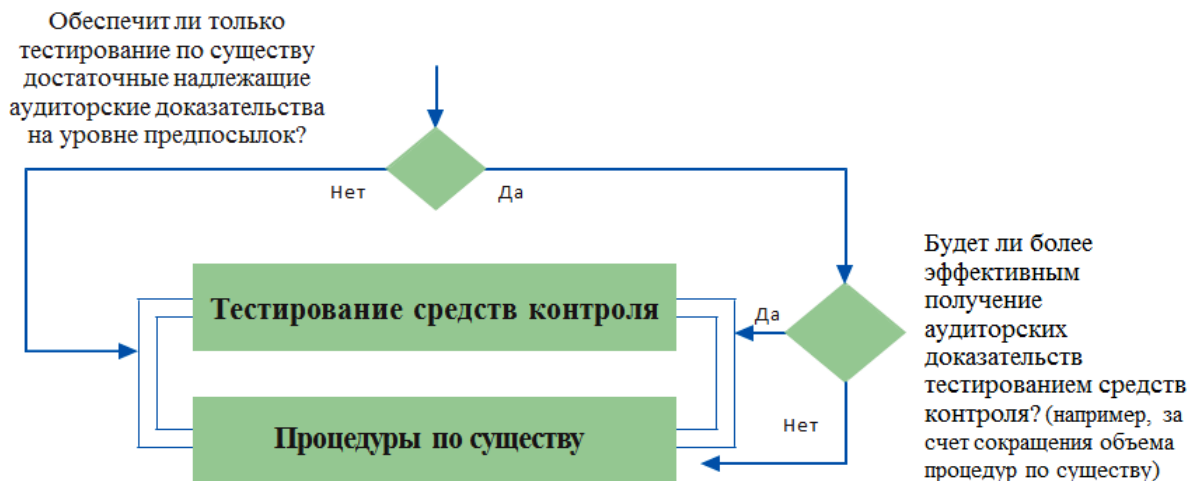
Надлежащий аудиторский подход

Аудиторский подход для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур будет основываться на оценке выявленных рисков как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне предпосылок.

Поскольку оцененные риски будут различаться в зависимости от существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытий, наиболее эффективный аудиторский подход также будет различаться. Например, может быть целесообразно протестировать средства контроля за полнотой признания выручки и использовать процедуры проверки по существу для других предпосылок. В отношении всех предпосылок кредиторской задолженности может быть применим подход проверки по существу. Ключевым моментом является разработка аудиторских процедур, которые соответствующим образом отвечают выявленным рискам.

На следующем рисунке показаны некоторые соображения при разработке надлежащего аудиторского подхода для остатков по счетам счета или видам операций.

Документ 9.3-1



Примечание: В малых организациях надежные контрольные действия могут не существовать или же быть очень ограниченными. В этих случаях основным подходом может быть только подход проверки по существу.

Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур

Характер, сроки проведения и объем дальнейших аудиторских процедур основаны на оцененных рисках и соответствуют оцененным рискам существенного искажения на уровне предпосылок. Это обеспечивает четкую связь между дальнейшими аудиторскими процедурами и оценкой рисков.

Первым шагом будет обзор полученной на текущую дату информации, которая станет основой для разработки дальнейших аудиторских процедур. Это будет включать обзор:

- Характера и обоснования оцениваемых рисков (таких как, бизнес-риски и риски недобросовестных действий) как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок;
- Остатков по счетам, видов операций или раскрытия, которые являются существенными для финансовой отчетности;
- Необходимости (если таковая имеется) для тестирования средств контроля. Это происходит, если одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок;
- Аудиторское понимание контрольной среды и контрольных действий. В частности, были ли выявлены какие-либо соответствующие средства внутреннего контроля, которые, если они будут проверены, обеспечат эффективный ответ на оцененные риски существенных искажений для определенной предпосылки; а также
- Характер и объем конкретных аудиторских процедур, которые могут потребоваться определенными МСА, или местным законодательством и нормативными актами.

На основании вышеизложенной информации аудитор может определить характер и объем выполняемых процедур. Некоторые соображения по их разработке рассматриваются ниже.

Рассматриваемые вопросы	
Характер рассматриваемой предпосылки	<p>Какова наиболее подходящая аудиторская процедура для рассмотрения конкретной предпосылки? Рассмотрите:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Эффективность Доказательства полноты отражения выручки может быть наилучшим образом получены с помощью тестирования средств контроля, в то время как доказательство, подтверждающее оценку запасов, вероятно, будет получено с помощью процедур проверки по существу; а также • Надежность полученных доказательств Необходимо предоставить более надежные доказательства для предпосылки. Подтверждение дебиторской задолженности на предмет существования может предоставить лучшее доказательство, чем простое изучение счетов или выполнение некоторых аналитических процедур.
Причины оценки риска	<p>Каковы основные причины оценки риска? Рассмотрение характеристик областей финансовой отчетности, выявленных и оцененных неотъемлемых рисков и соответствующих средств внутреннего контроля. Если оцененный риск окажется низким в результате разработки и внедрения соответствующих внутренних средств контроля, тестирование средств контроля может снизить необходимость или сократить масштаб процедур проверки по существу.</p>
Уровень оцененного риска	<p>Требуются более надежные и соответствующие аудиторские доказательства для некоторых оцененных рисков? Возможно, потребуется расширить объем существующих процедур или, возможно, потребуется объединить несколько различных видов аудиторских процедур, чтобы обеспечить необходимую уверенность. Например, чтобы убедиться в существовании дорогостоящих запасов, можно провести физическое инспектирование в дополнение к изучению подтверждающей документации.</p>
Источники используемой информации	<p>Планируемые аудиторские процедуры основываются на нефинансовой информации, создаваемой информационной системой организации? Это может быть информация, полученная внутри или за пределами основных учетных регистров и вспомогательных ведомостей. Если да, то должны быть получены доказательства в отношении ее точности и полноты. Например, количество сдаваемых в наем единиц в многоэтажном здании может быть умножено на месячную арендную плату за квартиру для сравнения с признанным суммарным доходом. Если это так, было бы важно убедиться, что количество единиц аренды - фактическое и что ежемесячная арендная плата согласована в подписанном договоре аренды.</p>
Потенциальные тесты двойного назначения	<p>Было бы эффективным выполнить тестирование средств контроля одновременно с детальным тестированием той же операции? Например, если счет на оплату был проверен на предмет его утверждения (тесты средств контроля), он также одновременно может быть рассмотрен для обоснования других аспектов операции (детальное тестирование).</p>

Использование предпосылок при выборе тестируемой генеральной совокупности

При разработке процедуры аудитор тщательно рассматривает характер предпосылки, для которой должны быть получены доказательства. Это определит тип доказательств, которые будут исследованы, характер процедуры и выбор генеральной совокупности.

Например, доказательства в отношении предпосылки **существования** будут получены путем отбора элементов, которые уже содержатся в показателе финансовой отчетности. Отбор остатков по счетам дебиторской задолженности для подтверждения будет обеспечивать доказательства существования этих остатков. Однако отбор элементов, которые уже содержатся в показателе финансовой отчетности, не предоставляет никаких доказательств в отношении предпосылки полноты.

Что касается предпосылки **полноты**, элементы должны быть отобраны, исходя из доказательств, указывающих, что элементы должны быть включены в соответствующую сумму, представляемую в финансовой отчетности. Чтобы определить, завершены ли продажи (другими словами, нет ли не учтенных продаж), отбор заказов на отгрузку и их сопоставление со счетами на оплату (при условии полноты заказов на отгрузку) предоставляют доказательства наличия/отсутствия пропущенных продаж.

Сроки проведения процедуры

Под сроками проведения аудиторской процедуры понимается момент ее проведения, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства.

До конца или на конец периода?

Во многих случаях (в частности, в малых организациях) аудиторские процедуры проводятся на конец периода и после этой даты. Кроме того, чем выше риски существенного искажения, тем больше вероятность проведения процедур проверки по существу ближе к дате окончания периода или после нее.

В некоторых ситуациях, однако, более целесообразным может оказаться выполнение аудиторских процедур перед датой окончания периода.

Например, проведение аудиторских процедур до завершения периода:

- Может помочь аудитору выявить значительные проблемы на ранней стадии, что обеспечивает достаточное время для решения данных проблем и выполнения дальнейших аудиторских процедур;
- Позволяет равномерно распределить рабочую нагрузку аудиторской фирмы, например, путем переноса некоторых процедур из периода наибольшей нагрузки на период, в котором больше свободного времени; Позволяет равномерно распределить нагрузку на клиента, например, за счет сокращения времени, необходимого после окончания периода, для подготовки ответов на запросы аудитора и предоставления запрашиваемых доказательств и графиков; а также
- Применяется при выполнении необъявленных процедур или при внезапном выполнении процедур.

В следующей таблице описываются факторы, которые следует учитывать при определении того, выполнять ли процедуры на промежуточную дату.

Документ 9.3-3

Факторы, которые следует учитывать	
Процедуры аудита, выполненные до конца периода	Эффективна ли общая контрольная среда? Выполнение пересчета в период между промежуточной датой и датой окончания периода будет неэффективным при слабой общей контрольной среде.
	Эффективны ли специфические средства контроля над рассматриваемыми сальдо счетов или видами операций?
	Доступно ли доказательство, необходимое для выполнения теста? Электронные файлы могут быть впоследствии переписаны или наблюдаемые процедуры могут проводиться только в определенные моменты.
	Будет ли процедура, выполняемая до даты окончания периода, отвечать характеру и сущности соответствующего риска?
	Будет ли промежуточная процедура соответствовать концу периода или дате, к которой относится аудиторское доказательство?
	Сколько дополнительных доказательств потребуется в отношении оставшегося периода между датой выполнения процедуры и датой окончания периода?

В разделе 10.5 Главы 10 Тома 1 представлена дальнейшая информация о сроках выполнения тестов средств контроля.

После окончания периода

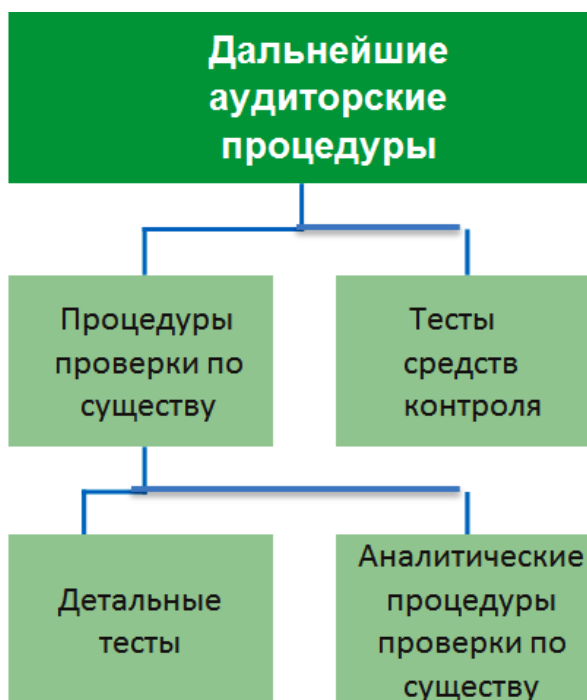
Определенные аудиторские процедуры могут быть выполнены только на дату окончания периода или после этой даты. Эти процедуры включают процедуры в отношении предпосылки временного соответствия (в случае минимальной надежности системы внутреннего контроля), корректировок на конец периода и событий после отчетной даты.

10

ДАЛЬНЕЙШИЕ АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Содержание Главы	Соответствующие МСА
Характеристики и использование дальнейших аудиторских процедур.	330, 505, 520

Документ 10.0-1



Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
330.4	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) 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; (б) 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.

10.1 Обзор

В этой главе описываются характеристики и использование дальнейших аудиторских процедур, разработанных в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок.

Процедуры проверки по существу

К процедурам проверки по существу, выполняемым аудитором, относятся процедуры, выполняемые для:

- Сбора доказательств относительно основных предпосылок (С, Е, АВ, Р), которые встроены в остатки по счетам и в основные виды операций; а также
- Выявления существенных искажений

Типичные процедуры проверки по существу включают выбор остатка по счету или репрезентативной выборки операций для:

- Пересчета зарегистрированных величин в целях уточнения;
- Подтверждения наличия остатков по счетам (дебиторской задолженности, расчетному счету, финансовых вложений и т.д.);
- Обеспечения регистрации операций в соответствующем периоде (тесты отсечения);
- Сравнения величин между периодами или с ожиданиями (аналитические процедуры);
- Проверки вспомогательной документации (например, счета-фактуры или договоры купли-продажи);
- Визуального подтверждения физического наличия учтенных активов (пересчет); а также
- Проведения анализа адекватности резервов, созданных под обесценение (сомнительные долги и устаревшие запасы).

Тесты средств контроля

Тесты средств контроля, выполняемые аудитором для получения доказательств эффективности функционирования процедур внутреннего контроля:

- Обращены к конкретным предпосылкам, для которых предполагается использование средств контроля; а также
- Предотвращают или обнаруживают / исправляют существенные искажения или недобросовестные действия.

Типичные тесты средств контроля включают формирование репрезентативной выборки операций или подтверждающей документации для:

- Наблюдения за функционированием процедуры внутреннего контроля;
- Проверки доказательств того, что контрольная процедура была выполнена; а также
- Повторного выполнения контрольной процедуры (например, когда информационная система компьютеризирована).

Доказательства функционирования средств контроля также могут быть собраны с использованием автоматизированных способов аудита (СААТ).

10.2 Процедуры проверки по существу

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.18	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).
330.19	Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, следует ли провести в качестве аудиторских процедур проверки по существу процедуры внешнего подтверждения (см. пункты А48–А51).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.20	В состав проводимых аудитором процедур проверки по существу должны входить следующие аудиторские процедуры, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности: (а) 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; (б) проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности (см. пункт А52).
330.21	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).
330.22	Если процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен охватить оставшийся период, выполнив: (а) либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода; (в) 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).
330.23	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).

Аудитор разрабатывает процедуры проверки по существу для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Существует два типа процедур проверки по существу, как изложено ниже.

Документ 10.2-1

Процедура	Описание
Детальные тесты	Процедуры, разработанные для сбора доказательств обоснования сумм в финансовой отчетности. Они используются для получения аудиторских доказательств в отношении таких предпосылок, как существование, точность и оценка.
Аналитические процедуры проверки по существу	Процедуры, разработанные для обоснования сумм в финансовой отчетности путем прогнозирования взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Они в основном применимы к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию.

Детальные тесты

При разработке процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски аудитор должен рассмотреть ряд вопросов, изложенных ниже.

Документ 10.2-2

Рассмотреть	Описание
Каждый существенный остаток по счету, вид операций и раскрытие информации	Проведение процедур требуется независимо от оцененных рисков существенных искажений.

Рассмотреть	Описание
Необходимые аудиторские процедуры	Представляют собой любые конкретные процедуры, необходимые для соблюдения Международных стандартов аудита и любых требований местного законодательства. Краткое изложение некоторых таких процедур содержится в Главах 11-15 Тома 1. Необходимые процедуры включают: <ul style="list-style-type: none"> • Рассмотрение существенных бухгалтерских записей и других корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности; • Рассмотрение обхода руководством средств контроля (см. Раздел 9.2 Главы 9 Тома 1); а также Согласование информации в финансовой отчетности с данными бухгалтерского учета. Это включает согласование или сверку информации, содержащейся в раскрытиях, с информацией, полученной как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне.
Необходимость применения процедур внешнего подтверждения	Изучение необходимости получения внешних подтверждений при рассмотрении предпосылок, связанных с остатками по счетам и их элементами (остатками по счетам в банке, инвестиции, дебиторская задолженность и т. д.) или другие вопросы, такие как: <ul style="list-style-type: none"> • Условия соглашений и договоров; • Сделки между организацией и другими сторонами; а также • Доказательство отсутствия определенных условий (например, отсутствие дополнительных соглашений). Также см. обсуждение внешних подтверждений ниже.
Значительные риски	Разработка и выполнение процедур проверки по существу (детальные тесты), относящиеся именно к тем рискам, которые аудитор идентифицировал, и обеспечение высокого уровня уверенности при аудите.
Ключевые вопросы аудита (где применимо)	Там, где применяется МСА 701, и ключевые вопросы аудита были определены, должно быть четкое описание каждого такого вопроса вместе с описанием ответных действий аудитора. Также необходимо выявить и обратить внимание на информацию о ключевых вопросах аудита, требуемых для раскрытия в финансовой отчетности.
Сроки	Если процедуры выполняются до даты окончания периода, в оставшийся период необходимо обратить внимание на выполнение процедур проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля или дальнейшими процедурами, которые обеспечивают разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточного периода на конец периода. <p>Если на промежуточную дату будут выявлены неожиданные искажения, необходимо рассмотреть возможность внесения изменений в запланированные оставшиеся процедуры.</p>

При определении того, какие процедуры проверки по существу наиболее чувствительны к оцененным рискам, аудитор может выполнять:

- Только детальные тесты ; или
- В тех случаях, когда отсутствует значительный риск существенного искажения, достаточно выполнение только аналитических процедур проверки по существу; или
- Сочетание детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу.

Когда проводятся аналитические процедуры по существу, аудитор должен установить надежность данных, из которых были рассчитаны ожидаемые аудитором зарегистрированные суммы или коэффициенты (например, нефинансовые данные).

Выполнение процедур проверки по существу на промежуточную дату

Когда процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен выполнить дальнейшие процедуры проверки по существу или эти процедуры в сочетании с тестами средств контроля для покрытия оставшегося периода. Это обеспечивает разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца отчетного периода и снижает риск того, что искажения, существующие на конец отчетного периода, не будут обнаружены. Однако, если одних только процедур проверки по существу недостаточно, необходимо также провести тестирование соответствующих средств контроля.

Процедуры в рассматриваемом периоде между промежуточной датой и датой окончания периода

При разработке процедур проверки по существу или в сочетании их с тестами средств контроля для периода между промежуточной датой и датой окончания периода учитывайте следующее:

- Сравните данные на конец отчетного периода с сопоставимыми данными по состоянию на промежуточную дату;
- Выявите суммы, которые представляются необычными. Эти суммы следует исследовать путем проведения дополнительных аналитических процедур по существу или детальных тестов в отношении промежуточного периода;
- Когда запланированы аналитические процедуры проверки по существу, подумайте о том, можно ли обоснованно спрогнозировать остатки на конец периода для определенных видов операций или остатков по счетам в отношении сумм, соответствующей значимости и структуры; а также

- Рассмотрите процедуры, которые применяет организация по анализу и корректировке видов операций или остатков по счетам на промежуточные даты, а также процедуры по закрытию периодов.

Использование результатов процедур проверки по существу, выполненных в предыдущих периодах

Использование аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверки по существу, выполненных в предыдущие периоды, может быть полезно для планирования аудита, но (если в текущем году не претерпели изменений, например, себестоимость внеоборотных активов или детали договоров) такое использование обычно мало или совсем не обеспечивает аудиторских доказательств для текущего периода.

Внутренний аудит

Если аудитор планирует использовать результат работы службы внутреннего аудита, было бы полезно обсудить следующие вопросы:

1. Сроки выполнения требуемой работы;
2. Характер выполняемой работы и объем покрытия аудиторскими процедурами;
3. Уровень существенности для финансовой отчетности в целом и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур;
4. Предлагаемые методы отбора элементов и размеры выборки;
5. Документальное оформление выполненной работы; а также
6. Процедуры обзора и подготовки отчетности.

10.3 Внешние подтверждения

Параграф №	Цель МСА
505.5	Цель аудитора при использовании процедур внешнего подтверждения состоит в том, чтобы разработать и выполнить такие процедуры для получения уместных и надежных аудиторских доказательств.
Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
505.7	При выполнении процедур внешнего подтверждения аудитор обязан контролировать весь цикл подготовки запросов о внешнем подтверждении, включая: <ol style="list-style-type: none"> (a) определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена (см. пункт A1); (b) выбор соответствующей подтверждающей стороны (см. пункт A2); (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 A3–A6); (d) отправку подтверждающей стороне запросов, в том числе повторных, если потребуется (см. пункт A7).
505.8	Если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, аудитор обязан: <ol style="list-style-type: none"> (a) потребовать от руководства объяснить причины отказа и получить аудиторские доказательства их правомерности и обоснованности (см. пункт A8); (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 A9); (c) выполнить альтернативные аудиторские процедуры с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства (см. пункт A10).
505.9	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 (Пересмотренный). Аудитор также обязан определить последствия, которые такой отказ будет иметь для аудита и аудиторского мнения, выражаемого в порядке, предусмотренном МСА 705 (Пересмотренный).
505.10	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 A11–A16).
505.11	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 A17).

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
505.12	В каждом случае отсутствия ответа аудитор с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства обязан выполнить альтернативные аудиторские процедуры (см. пункты A18–A19).
505.13	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 A20).
505.14	Аудитор обязан исследовать расхождения с целью установить, свидетельствуют ли они о наличии искажений (см. пункты A21–A22).
505.15	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 A23): (а) аудитор оценил риск существенного искажения как низкий и получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, относящихся к предпосылкам; (б) генеральная совокупность объектов, в отношении которых выполняются процедуры негативного подтверждения, состоит из большого количества незначительных по величине и одинаковых по характеру остатков по счетам, операций или условий; (с) ожидается, что доля расхождений будет крайне незначительной; (д) аудитор не располагает информацией об обстоятельствах или условиях, которые могут заставить получателей запросов о негативном подтверждении проигнорировать такие запросы.
505.16	Аудитор обязан установить, обеспечивают ли результаты процедур внешнего подтверждения уместные и надежные аудиторские доказательства, или же необходимо получить дополнительные аудиторские доказательства (см. пункт A24–A25).

Внешние подтверждения часто используются для получения аудиторских доказательств относительно полноты обязательств и наличия актива. Внешние подтверждения также могут содержать данные о точности бухгалтерских записей (точность) и в соответствующем периоде (временное соответствие). Подтверждения менее уместны в решении проблем оценки, таких как вероятность взыскания дебиторской задолженности или устаревание запасов.

Типичные ситуации, когда процедуры внешнего подтверждения предоставляют соответствующие аудиторские доказательства, включают:

- Остатки по расчетным счетам и прочая информация, относящаяся к взаимоотношениям с банками;
- Остатки по счетам дебиторской задолженности и сроки ее погашения;
- Запасы, хранящиеся на таможенных складах третьих лиц, для переработки или консигнации;
- Наличие правоустанавливающих документов о праве собственности на имущество, находящегося на ответственном хранении у юристов или финансистов;
- Инвестиции, удерживаемые для обеспечения сохранности у третьих лиц, или купленные у биржевых брокеров, но не доставленные на отчетную дату;
- Суммы к оплате заимодавцам, включая соответствующие условия погашения и ограничительные ковенанты; а также
- Остатки по счетам кредиторской задолженности и сроки ее погашения.

Вопросы, которые будут рассмотрены аудитором, изложены в следующей таблице.

Документ 10.3-1

Следует рассмотреть	Описание
Тесты двойного назначения	Имеется ли возможность одновременно получать аудиторские доказательства по другим важным вопросам (например, условия контракта и т. д.)?
Осведомленность подтверждающей стороны	Ответы будут более надежными, если они предоставлены тем лицом подтверждающей стороны, которое надлежащим образом осведомлено о подтверждающей информации.
Способность/желание предполагаемой подтверждающей стороны дать ответ	Учитывайте надежность полученных доказательств, если есть вероятность, что подтверждающая сторона может: <ul style="list-style-type: none"> • не принять на себя ответственность за ответ на запрос; • счесть подготовку ответа излишне затратной или отнимающей много времени; • иметь опасения относительно потенциальной юридической ответственности, которая может возникнуть в связи с предоставлением ответа; • вести учет операций в других валютах; или • не рассматривать запросы на подтверждение как значимые.

Фактор	Описание
Объективность предполагаемой подтверждающей стороны	<p>Рассмотрите надежность полученных доказательств, если подтверждающая сторона является связанной стороной организации. В таких ситуациях примите во внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Подтверждение дополнительных сведений по содержанию запроса, например, условий торговых договоров, включая даты, любые права на возврат и условия поставки; а также • Дополнительное подтверждение нефинансового персонала по содержанию запроса, например, изменения в торговых договорах и условиях поставки.

Несмотря на то, что могут быть исключения (см. МСА 500.A31), аудиторские доказательства, как правило, считаются более надежными, когда они получены из независимых источников за пределами организации. По этой причине письменные ответы на запросы о подтверждениях, полученные непосредственно от несвязанных третьих сторон, могут помочь уменьшить риск существенного искажения соответствующих предпосылок до приемлемо низкого уровня.

Требования к процедурам подтверждения можно резюмировать, как указано ниже.

Документ 10.3-2

Следует	Описание
Обеспечить контроль за процессом получения внешних подтверждений	<p>Контроль включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена; • Выбор надлежащей подтверждающей стороны; • Оценка причин любого отказа руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации. Это включает рассмотрение последствий для оцененных рисков, возможности недобросовестных действий и необходимости дальнейших аудиторских процедур; • Составление запросов о подтверждении; • Определение того, что запросы должным образом адресованы и содержат описание возвращаемой информации для ответов, которые должны быть отправлены непосредственно аудитору; а также • Отправка запросов подтверждающей стороне, включая повторные запросы, когда это применимо.
Оценить, достоверны ли ответы	<p>Если факторы вызывают сомнения в достоверности ответа, то необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Получить дополнительные аудиторские доказательства для разрешения или подтверждения сомнений; • Рассмотреть влияние недобросовестных действий и другие воздействия на оцененные риски; а также • Исследовать исключения, чтобы определить, являются ли они признаками искажений.
Предпринять действия при отсутствии ответов	<p>Выполните альтернативные аудиторские процедуры (если это возможно) для получения уместных и надлежащих аудиторских доказательств.</p>
Выполнить общую оценку результатов	<p>Предоставляют ли результаты процедур внешнего подтверждения достаточные надлежащие аудиторские доказательства?</p>

10.4 Аналитические процедуры проверки по существу

Параграф №	Соответствующая выдержки из текста МСА
520.5	<p>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 аудитор обязан (см. пункт А4-А5):</p> <ol style="list-style-type: none"> определить пригодность тех или иных аналитических процедур проверки по существу для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальными тестов, при их наличии, в отношении данных предпосылок (см. пункты А6–А11); 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); 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); 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 проверки по существу предполагают сравнение сумм или взаимосвязей в финансовой отчетности с прогнозом, сделанным на основании информации, полученной из понимания аудитором организации, и других аудиторских доказательств.

Если неотъемлемые риски являются низкими для вида операций, то применение исключительно аналитических процедуры проверки по существу может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Однако, если оцененный риск является низким из-за связанных с ним средств внутреннего контроля, аудитор также должен протестировать эти средства контроля. При разработке ответных действий на значительные риски любое использование аналитических процедур должно быть в сочетании с детальными тестами или тестами средств контроля.

Чтобы использовать аналитическую процедуру в качестве процедуры проверки по существу, аудитор должен разработать процедуру таким образом, чтобы снизить риск необнаружения существенного искажения в соответствующей предпосылке до приемлемо низкого уровня. Это означает, что ожидание того, какая сумма должна быть отражена в учете, должно быть достаточно точным, чтобы указать на возможность существенного искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

В целях планирования аудита аналитические процедуры проверки по существу могут быть сгруппированы в разрезе трех отдельных уровней на основании полученного уровня уверенности. Они описаны ниже.

Документ 10.4-1

Воздействие процедур на снижение аудиторского риска	Описание
Наиболее эффективное (Низкий уровень риска того, что отраженная сумма искажена)	Процедура является первичным источником доказательства в отношении предпосылок финансовой отчетности. Она «эффективно» доказывает отраженную сумму. Однако, если этот риск значителен, она должна быть дополнена другими надлежащими процедурами.
Умеренно эффективное	Процедура предназначена только для подтверждения доказательств, полученных в результате других процедур. Получен умеренный уровень уверенности.
Ограниченное	Основные процедуры, такие как сравнение суммы текущего периода с суммой предыдущего периода, полезны, но обеспечивают только ограниченный уровень уверенности.

Практические методы

Существует ряд возможных методов, которые могут использоваться для выполнения аналитических процедур. Цель состоит в том, чтобы выбрать наиболее приемлемый метод для обеспечения намеченных уровней уверенности и точности. Эти методы включают:

- Анализ коэффициентов;
- Анализ тенденций;
- Анализ безубыточности;
- Анализ шаблонов; а также
- Регрессивный анализ.

Каждый метод имеет определенные преимущества и недостатки, которые необходимо учитывать при разработке аналитических процедур. Комплексный метод, такой как регрессионный анализ, может обеспечить статистически надежные выводы об отраженной сумме. Однако простая методика, такая как умножение количества квартир на утвержденную ставку арендной платы (по аренде) и корректировка результата с учетом фактических вакантных квартир, может обеспечить надежную и точную оценку арендного дохода по сделкам аренды.

Факторы, требующие рассмотрения	
Разработка аналитических процедур проверки по существу	Приемлемость с учетом характера предпосылок.
	Надежность данных (внутренних или внешних), на основании которых разрабатываются ожидания в отношении отраженной суммы или коэффициентов. Это потребует выполнения тестов в отношении точности, существования и полноты базовой информации, таких как тесты средств контроля, или выполнения других специфических аудиторских процедур, возможно, включая использование автоматизированных методов аудита (СААТ).
	Является ли ожидание выявления существенного искажения на желаемом уровне уверенности достаточно точным?
	Сумма любого отклонения отраженных в учете сумм от ожидаемых показателей, которая допустима.

Рассматриваемые вопросы	
Установление значимых соотношений между информацией	Возникают ли отношения из устойчивой среды? • Невозможно получить надежные и точные ожидания из динамичной или неустойчивой среды.
	Рассматриваются ли соотношения на детальном уровне? • Разгруппировка сумм может обеспечить более надежные и точные ожидания, чем на уровне совокупности.
	Существуют ли факторы взаимозачета или комплексности обобщенных компонентов, которые могут замаскировать существенное искажение?
	Включают ли соотношения статьи, подверженные влиянию руководства? • Если да, они могут предоставить менее надежные или менее точные ожидания.

Степень надежности данных, используемых для разработки ожиданий, должна соответствовать уровням уверенности и точности, которые необходимо получить в результате аналитической процедуры. При применении других процедур проверки по существу также может потребоваться определение того, достаточно ли надежны лежащие в основе данные. Применение тестов средств контроля также можно рассмотреть в отношении других предпосылок, таких как полнота, существование и точность.

Средства контроля за нефинансовой информацией часто могут быть протестированы наряду с другими тестами контроля.

Документ 10.4-3

Рассматриваемые вопросы	
Достаточно ли надежны данные для достижения цели аудита?	Получены ли данные из источников в пределах организации или из независимых источников вне организации? • Надежность аудиторских доказательств повышается (за некоторыми исключениями), когда они получены из независимых источников за пределами организации.
	Были ли данные, полученные из внутренних источников, разработаны лицами, не несущими прямой ответственности за их точность? • Если да, рассмотрите выполнение дальнейших процедур для проверки точности.
	Были ли данные получены из надежной системы с надлежащей системой внутреннего контроля?
	Существуют ли общепромышленные данные для сопоставления их с показателями организации?
	Подвергались ли данные аудиторскому тестированию в текущем или предыдущем периодах?
	Прогнозируемые аудитором величины в отношении отраженных в учете сумм были разработаны на основе различных источников?

Чтобы избежать неоправданного доверия к используемому источнику данных, аудитор должен выполнить проверки по существу в отношении лежащих в основе данных, чтобы определить, достаточно ли они надежны, или проверить, эффективно ли функционируют средства внутреннего контроля за полнотой, существованием и точностью данных.

В некоторых случаях для выполнения аналитических процедур могут использоваться нефинансовые данные (например, количество и виды производимой продукции). Соответственно, аудитору требуется надлежащее основание для определения того,

достаточно ли надежны нефинансовые данные в целях выполнения аналитических процедур.

Расхождения с прогнозами

В случае выявления расхождений между отраженными в учете суммами и ожиданиями аудитора, последний должен учитывать уровень уверенности, который должна обеспечить процедура, и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур. Сумма допустимого отклонения, не требующая исследования, в любом случае, должна быть меньше существенности для выполнения аудиторских процедур.

Процедуры, используемые для исследования, могут включать:

- Пересмотр методов и факторов, использованных при формировании ожиданий;
- Опрос руководства относительно причин существования отклонений от ожиданий аудитора и оценка ответов руководства с учетом понимания аудитором бизнеса, полученного в ходе аудита; а также
- Выполнение других аудиторских процедур для подтверждения объяснений руководства.

В результате этого исследования аудитор может заключить, что:

- Отклонения между его прогнозами и отраженными в учете суммами не представляют собой искажения; или
- Эти отклонения могут представлять собой искажения, и должны быть выполнены дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно того, существует или нет существенное искажение.

Примеры эффективных аналитических процедур проверки по существу

Документ 10.4-4

Сумма в финансовой отчетности	Соотношение и Процедура
Выручка от реализации	Цена реализации, применяемая к информации о количестве отгруженных товаров.
Амортизационные расходы	Норма амортизации, применяемая к остаткам основных средств, с учетом поступлений и выбытий.
Элемент накладных расходов в запасах	Соотнесение фактических накладных расходов с фактическими прямыми расходами на оплату труда или с объемами производства.
Расходы на оплату труда	Тарифные ставки, применяемые к количеству сотрудников.
Комиссионные расходы	Ставка комиссионного вознаграждения, применяемая к продажам.
Начисление расходов на оплату труда	Среднедневная заработная плата, применяемая к количеству отработанных дней.

Прочие аналитические процедуры

Анализ может принимать форму:

- **Детального сравнения текущей финансовой отчетности или финансовых данных с теми же показателями предшествующих периодов или текущим операционным бюджетом.**
Увеличение дебиторской задолженности без соответствующего увеличения продаж может указывать на наличие проблемы с погашением дебиторской задолженности. По причине увеличения численности персонала в профессиональной организации аудитор ожидает увеличения расходов на заработную плату и соответствующее увеличения дохода в виде профессиональных гонораров.
- **Сравнительные данные в разрезе различных типов проданной продукции или типов клиентов.**
Это может помочь объяснить ежемесячные или ежегодные колебания выручки.
- **Анализ коэффициентов**
Коэффициенты могут подтвердить текущую финансовую отчетность (например, в сравнении с отраслевыми нормами или результатами предшествующих лет) или вызвать вопросы для обсуждения. Определенные учреждения, такие как банки и торговые ассоциации, формируют финансовую статистику в рамках целой отрасли. Такая статистика может оказаться полезной при сравнении с данными по операциям организации и сделанными запросами, если имеют место отличия от тенденций отрасли.

- **Графики.**

В заключение рассмотрите использование графиков для отображения результатов процедур. Графики визуально подчеркивают значительные различия от месяца к месяцу или из года в год.

Использование аналитических процедур при формировании мнения

Параграф #	Соответствующая выдержки из текста МСА
520.6	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 A17–A19).

Ближе к завершению аудита аудитор должен использовать аналитические процедуры при оценке полного представления финансовой отчетности.

Цель использования аналитических процедур на заключительной стадии аудита или ближе к его окончанию состоит в том, чтобы определить, соответствует ли финансовая отчетность в целом пониманию организации аудитором.

Эти процедуры будут относиться к таким вопросам, как:

- **Подтверждают ли выводы, сделанные в результате таких процедур, выводы, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности?**

Аналитические процедуры могут указывать на то, что определенные статьи финансовой отчетности отличаются от ожиданий, сформированных аудитором на основании его знания бизнеса организации и прочей информации, накопленной во время аудита. Такие различия необходимо исследовать с использованием процедур, таких как описанные выше. Это исследование может указывать на необходимость изменений в представлении или раскрытиях в финансовой отчетности.

- **Существуют ли риски существенных искажений, которые ранее не были признаны?**

Если будут выявлены дополнительные риски, аудитор, возможно, потребуется сделать переоценку запланированных аудиторских процедур, чтобы должным образом отреагировать.

10.5 Тесты средств контроля

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.8	Аудитор должен разработать и провести тестирование средств контроля для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если: <ul style="list-style-type: none"> (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 A20–A24).
330.9	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 A25).
330.10	При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен: <ul style="list-style-type: none"> (a) выполнить прочие аудиторские процедуры в сочетании с опросом для того, чтобы получить аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, включая выяснение: <ul style="list-style-type: none"> (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 A26–A29); (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 A30–A31).
330.11	В соответствии с пунктами 12 и 15 настоящего стандарта для того, чтобы надлежащим образом обосновать свое намерение полагаться на средства контроля, аудитор должен проводить тестирование средств контроля в определенный момент или в течение всего периода, в рамках которого он намерен полагаться на эти средства контроля (см. пункт A32).

Цель

Тесты средств контроля - это тесты, предназначенные для получения аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля. Средства контроля могут предотвращать существенные искажения на уровне предпосылок или выявлять, а затем исправлять их после их возникновения. Для тестирования отбираются те средства контроля, которые обеспечивают необходимые аудиторские доказательства для соответствующей предпосылки.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Сама по себе процедура для определения того, было ли внедрено средство контроля, не является тестированием средства контроля. Это процедура оценки риска, результаты которой могут определить, будут ли тесты средств контроля полезными, и если да, то, как они должны быть разработаны.

Тесты средств контроля должны выполняться аудитором в тех случаях, когда:

- Оценка риска основана на ожидании, что средства внутреннего контроля функционирует эффективно; или
- Одни только процедуры проверки по существу не будут предоставлять достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок. Это может происходить, когда продажи производятся через Интернет, и никакие документы по операциям не оформляются и не хранятся, кроме содержащихся в ИТ-системе.

Определение размера выборки для тестирования средств контроля рассматривается в Главе 17 Тома 2 в отношении объема тестирования. Тесты средств контроля должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить получения аудиторских доказательств в отношении:

- Того, как процедуры внутреннего контроля применялись в соответствующие моменты в течение аудируемого периода. Если использовались существенно разные средства контроля в разные моменты времени в течение периода, то каждая система контроля должна быть рассмотрена отдельно;
- Последовательности, в которой применялись процедуры внутреннего контроля; а также
- Кем и зачем применялись средства контроля.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При аудите малых организаций аудиторы часто планируют выполнение процедур проверки по существу, исходя из допущения, что тесты существующих контрольных действий не будут целесообразны из-за ограничений в разделении обязанностей и т. д.

Прежде чем прийти к такому заключению, рассмотрите:

- Сильные стороны контрольной среды и другие средства внутреннего контроля;
- Наличие контрольных действий за предпосылками, для которых было бы более эффективно получать доказательства посредством тестов средств контроля; а также
- Предпосылки, для которых одни только процедуры проверки по существу не снизят риск существенного искажения до приемлемо низкого уровня. Например, это может иметь место в отношении предпосылки полноты для выручки.

Разработка тестов средств контроля

Тесты средств контроля используются для получения доказательств эффективности функционирования средств контроля, включенных в любой из пяти компонентов внутреннего контроля. Для получения дополнительной информации о каждом из пяти компонентов внутренних контроля см. иллюстрацию ниже и Главу 5 Тома 1 настоящего *Руководства*.



Средства контроля на уровне предпосылок (например, контрольные действия) непосредственно направлены на предотвращение или выявление и исправление искажений, тогда как средства контроля на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющие средства контроля, такие как контрольная среда) обеспечивают основу для средств контроля на уровне предпосылок и влияют на их функционирование.

В малых организациях некоторые средства контроля на уровне финансовой отчетности (всеобъемлющий контроль) могут также использоваться для устранения рисков искажений на уровне предпосылок, например, когда высшее руководство непосредственно участвует в надзоре и согласовании ежедневных операций). В этом случае, если всеобъемлющие средства контроля были протестированы и признаны эффективными, нет необходимости проверять другие средства контроля (например, контрольные действия), связанные с конкретными рисками.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Доминирование единоличного руководства не означает, что внутренний контроль слабый или же вообще не существует. Фактически, участие компетентного руководителя-собственника в конкретных повседневных операциях может быть важным фактором контрольной среды. Однако, обратной стороной этого является вездесущая возможность обхода средств контроля. Риск обхода руководством средств контроля может быть уменьшен до некоторой степени (практически для любого размера организации) путем внедрения некоторых простых средств борьбы с недобросовестными действиями. (См. Главу 5 Том 1).

В других случаях взаимосвязь между средствами контроля на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющий контроль) и на уровне предпосылок (операционный контроль) может быть более непосредственной. Например, некоторые средства мониторинга могут выявить нарушения конкретных средств контроля (бизнес-процессов). Тестирование этих средств мониторинга на предмет эффективности может снизить (но не исключить) необходимость тестирования более конкретных средств контроля.

Тесты на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющие средства контроля) часто могут быть субъективными, например, такие как оценка приверженности честности или компетентности. Следовательно, их, как правило, сложнее документировать, чем средства внутреннего контроля операций на уровне предпосылок, таких, как проверка того, была ли разрешена оплата. В результате оценка всеобъемлющих средств контроля часто документируется в меморандуме к файлу, объясняющем примененный подход и шаги. Примерами могут служить опросы персонала, оценки, обзор файлов сотрудников и т.д., а также подтверждающие доказательства.

Этот подход иллюстрируется в следующем примере.

Компонент системы внутреннего контроля = Контрольная среда	
Риск, требующий рассмотрения	Никакой акцент не сделан на необходимости поддержания честности и этических ценностей.
Выявленные средства контроля	Руководство установило требование для всех новых сотрудников заполнить некую форму, в которой констатируется согласие с фундаментальными ценностями организации и понимание последствий их несоблюдения.
Дизайн системы внутреннего контроля	Ознакомьтесь с формой, заполненной и подписанной сотрудниками, и убедитесь, что она действительно отвечает установленным принципам честности и этическим ценностям.
Реализация внедренного средства контроля	Просмотрите один рабочий файл сотрудника, чтобы убедиться, что заполненная и подписанная форма существует, и рассмотрите, какие существуют доказательства (например, дисциплина) того, что сотрудник фактически разделяет ценности организации. Это может быть основано на коротком интервью с этим сотрудником.
Эффективность тестов средств контроля	Выберите образец файлов сотрудника и убедитесь, что в файле присутствуют формы соглашения, и они подписаны сотрудником. Это может быть дополнено заданием отдельным сотрудникам некоторых вопросов об утвержденной политике организации.
Документирование	Подготовьте записку, в которой указаны детали выбранных файлов сотрудников, а также записи из интервью (включая имя сотрудника и дату) вместе со сделанными выводами.

Ниже перечислены некоторые ключевые факторы, которые аудитор должен учитывать при разработке тестов средства контроля.

Документ 10.5-3

Вопрос	Описание
Какой риск существенного искажения и предпосылка подлежат рассмотрению?	Определите риск существенного искажения и соответствующую предпосылку, которые должны быть рассмотрены путем проведения тестов средств контроля. Затем продумайте, как лучше всего получить аудиторские доказательства по соответствующей предпосылке, выполнив тесты средств контроля или процедуры проверки по существу.
Надежность средств контроля	Как правило, нет смысла в тестировании ненадежных средства контроля, поскольку небольшие размеры выборки, обычно используемые для тестирования средств контроля, основаны на том, что никакие отклонения не были обнаружены. Если какой-либо из следующих факторов значителен, более эффективным будет выполнение процедур проверки по существу (если это возможно): <ul style="list-style-type: none"> • История ошибок. • Изменения объема или характера операций. • Всеобъемлющие и общие средства контроля ИТ- систем слабы. • Средства контроля могли быть (или были) обойдены руководством. • Не бесперебойное функционирование средств контроля. • Изменения в составе персонала или в компетенциях лиц, осуществляющих контроль. • Существует значительный элемент средства контроля, осуществляемый вручную, который подвержен ошибке. • Комплексное функционирование и основные суждения, связанные с этим функционированием.
Наличие косвенных средств контроля	Зависит ли средство контроля от эффективного функционирования других средств контроля? Это может включать нефинансовую информацию, генерируемую отдельным процессом, обработку исключений и периодические обзоры отчетов руководством.
Характерные тесты для достижения целей	Тесты средств контроля обычно включают комбинацию следующего: <ul style="list-style-type: none"> • Запросы соответствующему персоналу; • Инспектирование соответствующей документации; • Наблюдение за операциями организации; а также • Проверка фактического функционирования средства контроля. <p>Обратите внимание, что выполнение одного только запроса недостаточно для получения доказательств в поддержку вывода об эффективности контроля. Например, чтобы проверить эффективность функционирования средства контроля за денежными поступлениями, аудитор может наблюдать за процедурами открытия почтовых отправлений и обработки денежных поступлений. Поскольку наблюдение уместно только в момент времени, в который оно осуществляется, аудитор должен дополнять наблюдение запросами, направляемыми персоналу организации и инспектированием документации по функционированию данного средства внутреннего контроля в другие моменты времени.</p>

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Определить, что составляет отклонение от системы внутреннего контроля**

При разработке теста средств контроля следует потратить время для определения того, что именно составляет ошибку или исключение в результате теста. Это сэкономит время, потраченное аудиторским персоналом на определение того, является ли, кажущееся незначительным исключение (например, неправильный телефонный номер), фактически, отклонением от системы внутреннего контроля.

Автоматизированные средства контроля

Существуют примеры контрольных действий, выполняемых компьютером, при этом подтверждающая документация отсутствует. В этих ситуациях аудитору, возможно, придется повторно задействовать некоторые средства контроля, чтобы удостовериться, что средства контроля по применению программного обеспечения работают должным образом. Другой подход заключается в использовании автоматизированных методов аудита (СААТ). Одним из примеров СААТ является пакет программного обеспечения, который может импортировать файл данных организации (например, об объемах продаж или кредиторской задолженности), который затем может быть протестирован. Такие программы зачастую могут анализировать данные организации для обеспечения необходимых аудиторских доказательств. Кроме того, они предоставляют возможность проводить намного более обширное тестирование электронных операций и файлов бухгалтерских записей. Ниже приводятся некоторые возможные случаи использования СААТs.

Документ 10.5-4

Использование СААТs	
Стандартные типы процедур	Извлекайте определенные записи, такие как платежи больше определенной суммы или операции до указанной даты.
	Извлеките верхнюю или нижнюю записи в базе данных.
	Определите отсутствующие и повторяющиеся записи.
	Определите возможные недобросовестные действия (используя Закон Бэнфорда)
	Выберите примеры операций из электронных файлов, которые соответствуют заданным параметрам или критериям.
	Сортируйте операции со специфическими характеристиками.
	Протестируйте всю совокупность вместо одной выборки.
	Пересчитайте (суммируйте) общую денежную сумму записей в файле (например, запасы) и проверьте расширения, такие как ценообразование.
	Распределите по уровням, суммируйте и распределите по срокам информацию.
	Сопоставьте данные по всем файлам.

Малые организации часто используют готовый бухгалтерский пакет и другое соответствующее программное обеспечение без изменений. Однако многие пакеты программного обеспечения фактически содержат встроенные прикладные средства контроля, которые могут использоваться организацией для уменьшения количества ошибок и, возможно, для предотвращения недобросовестных действий. Аудиторы, вероятно, захотят спросить своих клиентов, используются ли эти средства контроля, а если нет, будет ли смысл их использовать.

Сроки выполнения тестов средств контроля

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.11	В соответствии с пунктами 12 и 15 настоящего стандарта для того, чтобы надлежащим образом обосновать свое намерение полагаться на средства контроля, аудитор должен проводить тестирование средств контроля в определенный момент или в течение всего периода, в рамках которого он намерен полагаться на эти средства контроля (см. пункт А32).
330.12	Если аудитор получает аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля в рамках промежуточного периода, он должен: (а) получить аудиторские доказательства значительных изменений в данных средствах контроля, произошедших после окончания этого промежуточного периода; (б) определить, какие дополнительные аудиторские доказательства следует получить в отношении оставшегося периода (см. пункты А33–А34).
330.15	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.

Тесты средств контроля могут обеспечить доказательство эффективного функционирования:

- На определенный момент времени (т.е. физический пересчет запасов); или
- За определенный период времени, например, аудируемый период.

Если тесты средств контроля проводятся до даты окончания периода, аудитор должен рассмотреть, какие дополнительные доказательства могут потребоваться для охвата оставшегося периода.

Такие доказательства могут быть получены путем распространения тестов для охвата оставшегося периода или путем тестирования системы мониторинга средств внутреннего контроля организации.

Документ 10.5-5

Факторы, требующие рассмотрения	
Промежуток времени между датой выполнения тестов средств контроля и датой окончания периода	Значительность оцененных рисков существенных искажений на уровне предпосылок.
	Специфические средства контроля, которые были протестированы в течение промежуточного периода.
	Степень, в которой были получены аудиторские доказательства эффективности функционирования данных средств контроля.
	Продолжительность оставшегося периода.
	Степень, до которой аудитор намеревается сократить дальнейшие процедуры по существу на основании надежности системы внутреннего контроля.
	Контрольная среда.
	Любые значительные изменения в системе внутреннего контроля, включая изменения в информационной системе, процессах и составе персонала, которые произошли после промежуточного периода.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если это целесообразно, рассмотрите возможность проведения тестов эффективности функционирования средств внутреннего контроля одновременно с оценкой дизайна средств контроля и внедрения этих средств.

Использование аудиторских доказательств, полученных в ходе предшествующих аудиторских заданий

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.13	<p>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:</p> <p>(a) операционную эффективность прочих элементов системы внутреннего контроля, включая контрольную среду организации, мониторинг средств контроля организации, а также процедуры оценки рисков в организации;</p> <p>(b) риски, возникающие вследствие характерных особенностей рассматриваемого средства контроля, включая вопрос о том, является ли данное средство контроля ручным или автоматизированным;</p> <p>(c) операционную эффективность общих средств контроля информационных технологий;</p> <p>(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;</p> <p>(e) вопрос о том, не создает ли дополнительных рисков отсутствие изменений в определенном средстве контроля на фоне происходящих изменений в обстоятельствах;</p> <p>(f) риски существенного искажения и степень доверия к рассматриваемому средству контроля (см. пункт A35).</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
330.14	<p>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:</p> <p>(а) 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);</p> <p>(б) 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).</p>
330.29	<p>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.</p>

Ротационное тестирование средств контроля

Прежде, чем использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий, необходимо установить продолжительность периода времени, по истечении которого следует заново провести тестирование средств контроля. Это включает подтверждение понимания данных специфических средств контроля посредством:

- Опроса руководства и другого персонала об изменениях; а также
- Наблюдения или инспектирования системы внутреннего контроля.

На доказательства, полученные в ходе предыдущих аудиторских заданий, обычно НЕЛЬЗЯ полагаться в следующих ситуациях:

- Требуется уверенность в средстве контроля для снижения «значительного риска»;
- Система внутреннего контроля изменилась в течение периода; и / или
- Сниженный средством контроля риск был изменен.

В зависимости от профессионального суждения аудитора другие факторы также могут исключать использование ротационного тестирования (или, по меньшей мере, сократить период времени между тестированием средств контроля), например:

- Существует слабая контрольная среда;
- Существующий мониторинг внутреннего контроля неэффективен;
- Существует значительный элемент ручного вмешательства в функционирование значимых средств контроля;
- Произошли кадровые изменения, которые существенно повлияли на применение средств контроля;
- Меняющиеся обстоятельства указывают на необходимость изменений в функционировании системы контроля;
- и / или
- Основные средства контроля ИТ - системы слабы или неэффективны.

Если в отношении целого ряда средств контроля можно использовать доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий, использование таких результатов должно быть распределено таким образом, чтобы некоторые тесты средств внутреннего контроля выполнялись в течение каждого аудиторского задания. Тестирование, по крайней мере, нескольких средств контроля каждый год также обеспечивает дополнительное доказательство в отношении того, что контрольная среда сохраняет свою эффективность. В целом, чем выше риск существенного искажения или чем больше доверия к системе внутреннего контроля, тем короче должен быть промежуток времени между тестами средств контроля.

11

ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Аудиторские процедуры, связанные с аудитом оценочных значений, включая оценочные значения по справедливой стоимости и соответствующие раскрытия информации при аудите финансовой отчетности.	540

Документ 11.0-1

Оценка риска

Какие требуются оценки?
Как они подготовлены?
Насколько они значимы?
Требуется ли эксперт аудитора?
Насколько точны оценки предыдущих лет?
Существуют какие-либо доказательства предвзятости руководства?
Степень неопределенности оценки?

Ответ на риск

Подготовлены ли оценки согласно используемой методологии?
Являются ли подтверждающие доказательства надежными?
Существуют ли какие-либо доказательства недобросовестных действий?

Подготовка заключения

Раскрытие бухгалтерских оценок в финансовой отчетности осуществляется в соответствии с применимой концепцией подготовки этой отчетности?
В случае значимого риска раскрывается ли неопределенность оценки?
Получено ли представление руководства.

Параграф #	Цель(и) МСА
540.6	Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что: <ol style="list-style-type: none"> оценочные значения, в том числе оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности, обоснованы; соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
540.7	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: <ol style="list-style-type: none"> 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»; 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; неопределенность оценки – влияние на оценочное значение и связанную с ним раскрываемую информацию недостаточной точности расчета; предвзятость руководства – отсутствие у руководства беспристрастности (недостаточная беспристрастность руководства) в процессе подготовки информации; точечная оценка руководства – величина, выбранная руководством для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве оценочного значения; фактический результат оценочного значения – фактическая денежная величина, рассчитанная по результатам базовых сделок, событий или условий, которые рассматривались при расчете оценочного значения.

11.1 Обзор

При аудите оценочных значений цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- Оценочные значения, включая справедливую стоимость в финансовой отчетности, независимо от того, признаны они или раскрыты, обоснованы; а также
- Соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть точно измерены и, следовательно, должны быть оценены. Такие оценочные значения колеблются от простых (например, чистая стоимость реализации запасов и дебиторская задолженность) до более сложных (таких как расчет доходов, подлежащих признанию по долгосрочным контрактам и будущие обязательства по гарантиям). Оценочные значения часто предполагают трудоемкий анализ исторических и текущих данных и прогнозирование будущих событий, таких как будущие продажи.

Измерение оценочных значений может варьироваться в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и соответствующей статьи финансовой отчетности. Например, целью измерения оценочного значения может быть:

- Прогноз результатов одной или нескольких операций, событий или условий, которые привели к необходимости этого оценочного значения; или
- Определение величины текущей операции или статьи финансовой отчетности на основе преобладающих на дату измерения условий, таких как расчетная рыночная стоимость для определенного типа актива или обязательства. Это должно включать измерения справедливой стоимости.

Риск существенного искажения, присущий оценочному значению, часто будет основываться на степени его неопределенности. Некоторые из факторов, которые следует учитывать, изложены в следующей таблице.

Уровень неопределенности оценочного значения	
Низкий уровень (ниже РСИ)	Высокий уровень (выше РСИ)
Хозяйственная деятельность не является сложной.	В значительной степени зависит от суждения, например, от исхода незавершенного судебного разбирательства или о величине и сроках будущих денежных потоков, в зависимости от неопределенных событий в будущем.
Относятся к рутинным операциям.	НЕ рассчитывается с использованием признанных методов измерения.
Производится из данных (называемых «наблюдаемыми» в контексте оценки справедливой стоимости), которые легко доступны, например, опубликованные данные процентных ставок или биржевые котировки ценных бумаг.	Результаты аудиторского обзора аналогичных оценочных значений, присутствующих в финансовой отчетности за предыдущий период, свидетельствуют о существенной разнице между первоначальным оценочным значением и фактическим результатом.
Метод измерения, предписанный применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является простым и легко применимым.	Оценки справедливой стоимости производных финансовых инструментов, не торгуемых на бирже.
Справедливая стоимость оценочных значений, модель расчета которой хорошо известна или является общепринятой, при условии того, что предусматривает использование допущений или наблюдаемых исходных параметров.	Оценки справедливой стоимости, для расчета которых использовалась узкоспециализированная модель, разработанная самой организацией, либо допущения или не наблюдаемые на рынке исходные параметры.

Примечание: Аудитор (применяя профессиональное суждение) должен определить, создают ли какие-либо из выявленных оценочных значений (имеющих высокую неопределенность оценки) значительные риски. Если такой значительный риск выявлен, аудитору также необходимо получить представление о средствах контроля организации, в том числе о контрольных действиях.

По факту получения аудиторских доказательств аудитору необходимо проанализировать обоснованность оценочного значения и определить степень искажения:

- Если доказательства подтверждают точечную оценку, разница между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства представляет собой искажение.
- Если аудитор пришел к выводу, что использование диапазона оценок предоставляет достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, точечная оценка руководства, которая находится за пределами этого диапазона, не должна подтверждаться аудиторскими доказательствами. В таких случаях искажение будет не ниже, чем разница между точечной оценкой руководства и ближайшей точкой диапазона аудитора.

Разница между результатом оценочного значения и суммой, первоначально признанной или раскрытой в финансовой отчетности, необязательно представляет собой искажение финансовой отчетности. В особенности это касается оценки справедливой стоимости, поскольку на любой наблюдаемый результат неизменно влияют события или условия после даты, когда оценочное значение рассчитывалась для целей финансовой отчетности.

11.2 Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
540.8	<p>При выполнении предусмотренных МСА 315 (пересмотренного) процедур оценки рисков и сопутствующих им действий с целью сформировать представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе о система внутреннего контроля организации, аудитор обязан проанализировать следующее с целью получения понимания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений (см. пункт A12):</p> <ul style="list-style-type: none">(a) каковы требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, важные для оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации (см. пункты A13–A15);(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 A16–A21);(c) как руководство рассчитывает оценочные значения, а также на каких сведениях о данных они основываются, в том числе (см. пункты A22–A23):<ul style="list-style-type: none">(i) каков метод, включая, если применимо, модель, использованный при расчете оценочного значения (см. пункты A24–A26);(ii) каковы значимые средства контроля (см. пункты A27–A28);(iii) привлекало ли руководство эксперта (см. пункты A29–A30);(iv) каковы допущения, на основе которых рассчитывались оценочные значения (см. пункты A31–A36);(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 A37);(vi) оценивало ли руководство влияние неопределенности оценки; если да, то каким образом (см. пункт A38).
540.9	<p>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 A39–A44).</p>
540.10	<p>При выявлении и оценке рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного) аудитор обязан установить степень неопределенности, связанной с оценочным значением (см. пункты A45–A46).</p>
540.11	<p>Аудитор обязан установить, приведут ли, по его профессиональному суждению, любые из оценочных значений с высокой степенью неопределенности к возникновению значительных рисков (см. пункты A47–A51).</p>

Для малых организаций объем работы, связанной с расчетом оценок, будет менее сложным, поскольку их предпринимательская деятельность часто ограничена, а операции менее сложны. Часто один человек, такой как руководитель-собственник, в состоянии сам определить необходимость оценочных значений, и аудитор может соответствующим образом сфокусировать запросы.

Однако малые организации будут иметь меньше шансов получить доступного эксперта, который будет использовать свой опыт и компетенцию для составления требуемых точечных оценок. В этих случаях риск существенного искажения может фактически увеличиться, если, конечно, такого эксперта не привлекли.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

В тех случаях, когда использование эксперта руководства будет в значительной степени способствовать процессу оценки, как можно скорее обсудите эту проблему с руководством организации в процессе аудита, чтобы можно было предпринять соответствующие действия.

Фактор	Описание
Какова потребность в выявленных оценочных значениях?	Это может быть результатом применяемой концепции финансовой отчетности или операций, событий и условий, которые могут привести к необходимости признания оценочных значений или раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Кроме того, аудитор должен запросить руководство об изменениях в обстоятельствах деятельности, которые могут обусловить необходимость в расчете новых оценочных значений или в пересмотре рассчитанных ранее.
Действия руководства для расчета оценочных значений	Проанализируйте и оцените действия руководства, включая разработку основополагающих допущений, надежность используемых данных и любой процесс внутреннего одобрения или рассмотрения. Там, где это применимо, возможно привлечение эксперта руководства. Необходимость использования эксперта руководства может возникнуть, например, в связи со следующими обстоятельствами: <ul style="list-style-type: none"> • Специализированный характер вопроса, требующий оценки; • Технические особенности моделей, призванных обеспечить выполнение соответствующих требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (такие как, некоторые оценки по справедливой стоимости); а также • Необычный или редкий характер условия, операции или события, требующих расчета оценочного значения.
Результаты оценочных значений, рассчитанных в предыдущие периоды	Рассмотрите результаты оценочных значений предыдущего периода и изучите причины различий между оценочными значениями за предыдущий период и фактическими суммами. Это поможет понять: <ul style="list-style-type: none"> • результативность (или наоборот) процесса расчета руководством оценочных значений; • наличие любой возможной предвзятости руководства (обзор оценочных значений на предмет возможных недобросовестных действий, как того требует МСА 240); • наличие надлежащих аудиторских доказательств; а также • степень неопределенности оценочного значения, которая может потребоваться для раскрытия информации о нем в финансовой отчетности.
Степень неопределенности оценочного значения	Рассмотрите следующее: <ul style="list-style-type: none"> • Степень суждений руководства; • Чувствительность к изменениям в допущениях; • Наличие признанных методов оценки, которые могут снижать неопределенность; • Продолжительность периода прогнозирования и актуальность использования данных; • Наличие надежных данных из внешних источников; • Степень, в которой оценочное значение основывается на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных параметрах; а также • Чувствительность к возможной предвзятости. Примечание: Определите, какие оценочные значения с высокой степенью неопределенности свидетельствуют о «значительных рисках», которые должны быть рассмотрены аудитором.
Значимость оценочных значений	При оценке рисков существенных искажений учитывайте: <ul style="list-style-type: none"> • Вопросы, рассмотренные выше в этой таблице; • Фактическую или ожидаемую величину оценочного значения; а также • Вызывает ли оценочное значение значительный риск. См. «Степень неопределенности оценочного значения» выше.
Информирование об оценочных значениях с высокой неопределенностью	Если оценочное значение было определено как имеющее высокую степень неопределенности, то: <ul style="list-style-type: none"> • Может потребоваться обращение к лицам, отвечающим за корпоративное управление; • Сформулируйте ключевой вопрос аудита, который должен быть сообщен в аудиторском заключении при применении МСА 701; или • Необходимо включить в аудиторское заключение раздел «Важное обстоятельство» (см. МСА 706 (пересмотренный))¹ Если этот вопрос определен как ключевой вопрос аудита, МСА 706 (пересмотренный) запрещает аудитору включать его в раздел «Важные обстоятельства» аудиторского заключения ² . Однако законодательство или нормативные акты могут потребовать, чтобы в аудиторском заключении этот вопрос был акцентирован, помимо того, что был освещен в качестве ключевого вопроса аудита.

¹ МСА 706 (пересмотренный) Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении

² МСА 706 (пересмотренный), пункт 8(b)

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
540.12	<p>Исходя из оцененных рисков существенного искажения, аудитор обязан установить (см. пункт A52):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) соблюдало ли руководство должным образом требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в части оценочных значений (см. пункты A53–A56); (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 A57–A58).
540.13	<p>Аудитор, принимая ответные меры в отношении оцененных рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 330, обязан с учетом характера оценочного значения выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий (см. пункты A59–A61):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) установить, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений (см. пункты A62–A67); (b) проверить, как руководство рассчитало оценочные значения и данные, на которых они основываются. При этом аудитор обязан оценить (см. пункты A68–A70): <ul style="list-style-type: none"> (i) является ли использованный метод оценки уместным в сложившихся обстоятельствах (см. пункты A71–A76); (ii) являются ли использованные руководством допущения уместными с точки зрения целей оценки, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты A77–A83); (c) одновременно с выполнением соответствующих процедур проверки по существу протестировать операционную эффективность средств контроля за выполненным руководством расчетом оценочных значений (см. пункты A84–A86); (d) рассчитать точечную оценку или оценку диапазона для использования в ходе анализа точечной оценки руководства. Для этого (см. пункты A87–A91): <ul style="list-style-type: none"> (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 A92); (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
540.14	<p>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 A96–A101).</p>
540.15	<p>Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор, помимо выполненных дополнительных процедур проверки по существу в соответствии с требованиями МСА 330 обязан оценить (см. пункт A102).</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 A103–A106); (b) являются ли обоснованными использованные руководством значительные допущения (см. пункты A107–A109); (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 A110).
540.16	<p>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 A111–A112).</p>

В малых организациях, вероятнее всего, будет иметь место активное участие руководства в процессе составления финансовой отчетности, который включает расчет оценочных значений. В результате, контроль над процессом оценки может отсутствовать или, если он существует, может происходить неформально. По этой причине ответ аудитора на оцененные риски, скорее всего, будет по существу, при этом аудитор должен применить одно или несколько из ответных действий, указанных ниже.

Документ 11.3-1

Вопросы, требующие внимания	Описание
Были ли рассчитаны оценочные значения надлежащим образом?	<ul style="list-style-type: none"> • Проверьте расчет оценочных значений руководством и данные, на которых он основан. Оцените: <ul style="list-style-type: none"> – Является ли используемый метод измерения подходящим в данных обстоятельствах и; – Обоснованы ли допущения, использованные руководством, с учетом целей оценки, обусловленных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. • Протестируйте эффективность работы средств контроля, если таковые имеются, на предмет того, как руководство рассчитывает оценочные значения, наряду с применением соответствующих процедур проверки по существу. • Разработайте точечную оценку или диапазон оценок для сравнения с точечной оценкой руководства. Если допущения или методы, используемые аудитором, отличаются от допущений и методов руководства, изучите допущения или методы руководства, чтобы установить, что точечная оценка или диапазон оценок учитывает значимые переменные. Также оцените любые существенные отклонения от точечной оценки руководства. Если уместно использовать диапазон, сузьте его, основываясь на имеющихся аудиторских доказательствах, до тех пор, пока все результаты в пределах диапазона не будут обоснованы.
Насколько надежны подтверждающие доказательства?	<p>Выполните одну или несколько из следующих процедур с учетом характера оценочного значения, характера полученных доказательств и оцененного риска существенных искажений, в том числе того, является ли этот оцененный риск значительным:</p> <p>Ознакомьтесь с событиями после отчетной даты, чтобы убедиться в оценках руководства. Это может быть особенно актуально для некоторых малых организаций, управляемых руководителями-собственниками, в которых отсутствуют формальные процедуры контроля над оценочными значениями.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Протестируйте информацию, средства контроля (если имеются), методы и допущения. • Основываясь на имеющихся данных и обсуждениях с руководством, создайте независимую точечную оценку или обоснованный диапазон для сравнения с оценкой руководства. Величина, на которую оценка руководства отличается от точечной оценки или выходит за обоснованные пределы, будет рассматриваться как искажение. • Когда между датой бухгалтерского баланса и датой аудиторского заключения существует более продолжительный период, аудиторский обзор событий за этот период может быть эффективным ответом на оценочные значения, за исключением оценочных значений справедливой стоимости.
Возможная предвзятость руководства	<ul style="list-style-type: none"> • Определите, имеются ли признаки возможной предвзятости руководства, к которым могут относиться изменение способа расчета оценочного значения или выбор точечной оценки, которая указывает на модель оптимизма или пессимизма. Это может происходить, когда оценочные значения последовательно лежат на одной границе зоны обоснованности или перемещаются от одной границы диапазона к другой в течение последовательных периодов. Например, когда руководство выставляет бизнес на продажу, а стоимость бизнеса изменяется в зависимости от минимизации налогов до максимизации прибыли. • Рассмотрите кумулятивный эффект предвзятости при расчете руководством оценочных значений.

Если процесс оценки является сложным или предполагает применение специализированных методов, аудитор может принять необходимость привлечения эксперта аудитора (см. Раздел 15.8, Главы 15, Тома 1 (МСА 620) для руководства по использованию работы эксперта аудитора).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
540.19	Аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытие информации в финансовой отчетности, связанное с оценочными значениями, удовлетворяет требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты A120–A121).
540.20	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 A122–A123).

Последний шаг - определите:

- Получено ли количество достаточных надлежащих доказательств. Если же такие доказательства отсутствуют или данные опровергают оценочные значения руководства, аудитор обязан обсудить выводы с руководством и учесть необходимость изменения оценки риска и проведения дальнейших аудиторских процедур;
- Обоснованы ли оценочные значения в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, либо они являются ошибочными; а также
- Раскрытие информации об оценочных значениях в финансовой отчетности с точки зрения:
 - Соответствия требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности
 - Достаточности раскрытия неопределенности этих оценочных значений, если они приводят к возникновению значительных рисков.

Письменные заявления

Аудитор должен получить письменные заявления от руководства относительно обоснованности существенных допущений.

Также рассмотрите вопрос о получении письменного заявления о том, отражают ли допущения намерения руководства и способности руководства реализовать конкретный план действий, связанных с любыми измерениями или раскрытиями справедливой стоимости.

12

СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Аудиторские процедуры в отношении связанных сторон и операций с ними	550

Документ 12.0-1

Оценка риска

Определить связанные стороны, включая изменения с предыдущих периодов.
Получить понимание характера, объема и цели операций со связанными сторонами.
Рассмотреть потенциальную возможность недобросовестных действий.
Оставаться в курсе операций со связанными сторонами на протяжении всего аудита.
Рассмотреть значительные риски.

Ответ на риск

Определяют ли обстоятельства, выявленные аудитором, участие связанных сторон?
Получить доказательства, подтверждающие заявления руководства о характере, масштабах и целях операций со связанными сторонами.
При внешне нормальном протекании бизнеса рассмотреть важность операций со связанными сторонами.
Рассмотреть признания операций со связанными сторонами и величину остатка по счетам.
Рассмотреть возможность недобросовестных действий.

Подготовка заключения

Получено достаточное количество соответствующих доказательств в отношении связанных сторон и операций с ними?
Имеются ли существенные искажения в отражении связанных сторон и операций с ними?
Является ли раскрытие информации о связанных сторонах и операций с ними в финансовой отчетности адекватным?
Получить заявление руководства с информацией о связанных сторонах и операциях с ними.
Задokumentировать любые выводы.

Параграф #	Цель (и) МСА
550.9	<p>Цель аудитора состоит в том, чтобы:</p> <p>(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:</p> <p>(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;</p> <p>(ii) формирования на основании полученных аудиторских доказательств вывода о том, действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции:</p> <p><i>a. обеспечивает достоверное представление – для концепций достоверного представления или</i></p> <p><i>b. не вводит в заблуждение – для концепций соответствия;</i></p> <p>(b) к тому же, 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.</p>

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
550.10	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(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;</p> <p>(b) связанная сторона – сторона, которая является (см. пункты A4–A7):</p> <p>(i) либо связанной стороной, как определено в применимой концепции подготовки финансовой отчетности;</p> <p>(ii) либо, если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливаются минимальные требования с точки зрения связанных сторон или такие требования вообще не устанавливаются:</p> <p>a. лицом или иной организацией, осуществляющей контроль или оказывающей значительное влияние на отчитывающуюся организацию, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;</p> <p>b. другой организацией, в отношении которой отчитывающаяся организация осуществляет контроль или оказывает значительное влияние, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;</p> <p>c. другой организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией в силу того, что они имеют:</p> <p>i. общих контролирующих собственников;</p> <p>ii. собственников, являющихся близкими родственниками;</p> <p>iii. общий ключевой управленческий персонал.</p> <p>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.</p>

12.1 Обзор

Поскольку связанные стороны не являются независимыми друг от друга, более серьезные риски существенных искажений чаще возникают в результате операций со связанными сторонами, чем в результате операций с несвязанными сторонами.

Кроме того, многие концепции подготовки финансовой отчетности часто содержат 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.

Некоторые из потенциальных факторов риска в отношении операций между связанными сторонами приведены ниже.

Документ 12.1-1

Описание	
Слишком сложные операции	Связанные стороны могут действовать посредством самых разнообразных и комбинированных взаимоотношений и структур.
Взаимоотношения и операции не выявлены	<ul style="list-style-type: none"> • Взаимоотношения между связанными сторонами могут быть сокрыты, поскольку они предоставляют большую возможность для сговора, сокрытия или махинаций со стороны руководства. • Информационные системы организации могут оказаться неэффективными в части выявления или обобщения операций и непогашенных остатков между организацией и ее связанными сторонами. • Руководство может быть не осведомлено о существовании всех взаимоотношений и операций со связанными сторонами.
Отличие от хода обычной хозяйственной деятельности	Операции между связанными сторонами могут совершаться на условиях, отличных от обычных рыночных условий, таких как указано выше; ниже справедливой стоимости; или даже без обмена мнениями.

Руководство несет ответственность за выявление и раскрытие связанных сторон и операций с такими сторонами. Эта ответственность требует от руководства осуществления адекватного внутреннего контроля для обеспечения надлежащей идентификации и отражения операций между связанными сторонами в информационной системе и раскрытия в финансовой отчетности.

Аудитор несет ответственность за сохранение повышенного внимания к информации о связанных сторонах при изучении отчетных материалов или документов в ходе аудита. Это подразумевает проверку определенных ключевых документов, но не требует тщательного расследования записей и документов для конкретной идентификации связанных сторон.

В малых организациях эти процедуры, вероятно, будут менее сложными и неформальными. Руководство может не иметь информации о связанных сторонах (системы учета вряд ли были предназначены для идентификации связанных сторон), поэтому аудитору, возможно, необходимо будет запрашивать и просматривать счета расчетов с определенными сторонами и т.д. помимо бухгалтерских записей и раскрытия информации по счетам.

Концепции подготовки финансовой отчетности

Поскольку связанные стороны не являются независимыми друг от друга, многие концепции финансовой отчетности устанавливают конкретные требования к учету и раскрытию информации о связанных сторонах, операциях и остатках по счетам. Это позволяет пользователям финансовой отчетности понять их характер и фактическое или потенциальное влияние на финансовую отчетность.

В тех случаях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности устанавливает требования к учету и раскрытию информации о связанных сторонах, аудитор несет ответственность за проведение аудиторских процедур для выявления, оценки и ответных действий на риски существенных искажений, возникающих из-за неспособности организации надлежащим образом вести бухгалтерский учет или раскрыть взаимоотношения со связанными сторонами, операции или остатки по счетам в соответствии с требованиями концепции.

В тех случаях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности устанавливает минимальные требования к связанным сторонам или вообще их не содержит, аудитору в любом случае необходимо получить достаточное представление о взаимоотношениях и операциях со связанной стороной, чтобы иметь возможность сделать вывод, действительно ли финансовая отчетность в той мере, в какой она затрагивается этими взаимоотношениями и операциями:

- Обеспечивает достоверное представление (для концепции достоверного представления); или
- Не вводит в заблуждение (для концепции соответствия).

Когда выявлена информация, которая указывает на существование взаимоотношений или операций со связанными сторонами, которые ранее не были идентифицированы или раскрыты руководством, аудитор должен определить, подтверждают ли основополагающие обстоятельства наличие таких взаимоотношений или операций. МСА 550 дает рекомендации относительно ответственности аудитора и аудиторских процедур в отношении связанных сторон и операций с ними.

Ответственность аудитора, когда...	Описание
Применимая концепция подготовки финансовой отчетности устанавливает минимальные требования или эти требования отсутствуют	<p>Получите представление взаимоотношений и операций между связанными сторонами, достаточное:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 существенных искажений из-за недобросовестных действий; а также • Для формирования на основании полученных аудиторских доказательств выводов о том, действительно ли финансовая отчетность, если на ее содержании отражаются такие взаимоотношения и операции, обеспечивает достоверное представление (для концепции достоверного представления); или не вводит в заблуждение (для концепции соответствия).
Применимая концепция подготовки финансовой отчетности устанавливает требования	<p>В дополнение к описанным выше шагам, получите достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие соблюдение конкретных требований бухгалтерского учета и раскрытия информации о взаимоотношениях, операциях и остатков по счетам связанных сторон.</p>

12.2 Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
550.11	<p>В рамках процедур оценки рисков и сопутствующих действий, которые должны осуществляться аудитором в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240 в ходе аудита, 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)</p>
550.12	<p>Обсуждаемые аудиторской группой вопросы, предусматриваемые МСА 315 (пересмотренным) и МСА 240, должны включать особые соображения относительно уязвимости финансовой отчетности к существенному искажению вследствие недобросовестных действий или ошибок, которые могут возникнуть в связи с взаимоотношениями и операциями организации со связанными сторонами (см. пункты А9-А10).</p>
550.13	<ul style="list-style-type: none"> • Аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно: <ul style="list-style-type: none"> • (а) 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.
550.14	<p>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):</p> <ul style="list-style-type: none"> • для выявления, учета и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; • получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей между связанными сторонами (см. пункт А21); • получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей, осуществляемых за рамками обычной деятельности.
550.15	<p>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).</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> • подтверждения от банков и юристов, полученные в рамках проводимых аудитором процедур; • протоколы собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление; • другие отчетные материалы или документы, которые аудитор сочтет необходимыми в отношении организации в сложившихся обстоятельствах.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
550.16	В случае выявления аудитором значительных операций за рамками обычной деятельности организации при проведении аудиторских процедур, предусмотряемых пунктом 15, или иных аудиторских процедур аудитор обязуется направить в адрес руководства запрос относительно (см. пункты A24–A25): (a) характера таких операций (см. пункт A26); (b) возможного участия связанных сторон (см. пункт A27).
550.17	Аудитор обязуется обмениваться соответствующей информацией о связанных сторонах организации с другими членами аудиторской группы (см. пункт A28).
550.18	При выполнении требования МСА 315 (пересмотренного) по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности 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.
550.19	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 A6, A29–A30).

Для выявления и оценки рисков существенных искажений, связанных с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами, аудитор должен рассмотреть вопросы, изложенные ниже.

Документ 12.2-1

Выявление рисков	Описание
Рассмотрите Наличие / Характер / Влияние связанных сторон и операций с ними	<p>Направить запросы о:</p> <ul style="list-style-type: none"> идентификационных данных связанных сторон, включая изменения по сравнению с предшествующим периодом. характере взаимоотношений между организацией и связанными сторонами. типе и цели любых операций со связанными сторонами. средствах контроля, при их наличии, разработанных руководством для: <ul style="list-style-type: none"> выявления, признания и раскрытия взаимоотношений и операций со связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей со связанными сторонами; а также получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей, осуществляемых за рамками обычной деятельности.
Рассмотрите возможное влияние недобросовестных действий	<p>Обсудите в аудиторской группе восприимчивость финансовой отчетности к существенным искажениям из-за недобросовестных действий или ошибок, возникших в результате взаимоотношений и операций между связанными сторонами.</p> <p>Также подумайте над тем, доминирует ли в руководстве одно лицо или небольшая группа лиц в отсутствие компенсирующих средств контроля. Показателями решающего влияния являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 не возникло споров относительно коммерческих решений, предложенных связанной стороной; а также Операции с участием связанной стороны (или близкого родственника связанной стороны) редко подвергаются независимой проверке и одобрению. <p>В ряде случаев решающее влияние может существовать, если связанная сторона сыграла ведущую роль в учреждении организации и продолжает играть ведущую роль в управлении такой организацией.</p> <p>Если выявлены факторы риска недобросовестных действий, оцените риски существенных искажений. Если такой риск возникнет, разработайте соответствующие ответные действия.</p>

Выявленные риски	Описание
Сохраняйте повышенное внимание при проверке отчетных материалов или документов	<p>При проверке отчетных материалов или документов всегда сохраняйте повышенное внимание в отношении нераскрытых взаимоотношений и операций со связанными сторонами. В частности, проверьте следующие отчетные материалы и документы для связанных сторон, которые ранее не были идентифицированы или не были раскрыты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Полученные подтверждения от банков и юристов; - Протоколы собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление; а также - Другие отчетные материалы или документы, которые аудитор сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах. <p>Всегда делитесь полученной информацией о возможных связанных сторонах с другими членами группы.</p>
Выявлены значительные риски	Значительные операции со связанными сторонами за рамками обычной деятельности могут привести к значительным рискам.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

В малых организациях идентификация операций со связанными сторонами, часто может быть затруднена. Если организация использует стандартный пакет программного обеспечения для учета операций, рассмотрите возможность получения электронной копии и импорта операций в электронную таблицу. Используя функции сортировки и настройки критериев отбора, возможно получить информацию о покупателях / поставщиках, с которыми осуществлялись только несколько значительных операций, или о тех контрагентах, с которыми осуществлялись необычные операции, значительные по размеру или характеру.

12.3 Ответ на риск

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
550.20	В рамках предусмотренного МСА 330 требования по разработке аудитором процедур в ответ на оцененные риски 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).
550.21	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.
550.22	<p>В случае выявления аудитором связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты руководством аудитору, он обязан:</p> <ol style="list-style-type: none"> (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: <ol style="list-style-type: none"> (i) направить в адрес руководства запрос на раскрытие всех операций между вновь выявленными связанными сторонами для их последующей оценки аудитором; (ii) уточнить причину не выявления 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. пункт А37).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
550.23	<p>В отношении выявленных значительных операций между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации аудитор обязан:</p> <p>(a) изучить соответствующие договоры и соглашения, при их наличии, и оценить:</p> <p>(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)</p> <p>(ii) соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства;</p> <p>(iii) надлежащим ли образом такие операции отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;</p> <p>(b) получить аудиторские доказательства получения надлежащего согласия и одобрения операций (см. пункты А40–А41).</p>
550.24	<p>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).</p>

В ответ на выявленные риски существенных искажений, связанных с взаимоотношениями и операциями со связанными сторонами, аудитор должен рассмотреть вопросы, изложенные ниже.

Документ 12.3-1

Вопросы	Описание
<p>Где аудитор выявляет механизм или информацию, которая предполагает существование связанных сторон или операций между ними</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Определите, подтверждают ли основополагающие обстоятельства их существование; • Оперативно сообщите информацию членам аудиторской группы; • Направьте запрос руководству для определения всех операций со связанной стороной; • Если связанная сторона ранее не была идентифицирована, спросите, почему. При этом следует рассмотреть: <ul style="list-style-type: none"> - Неспособность любых средств контроля идентифицировать связанную сторону и - Недобросовестные действия (когда нераскрытие руководством представляется преднамеренным); • Пересмотрите риск того, что могут существовать другие нераскрытые связанные стороны или значительные операции с ними, и при необходимости выполните дополнительные процедуры аудита; а также • Выполните соответствующие процедуры проверки по существу.
<p>Значительные операции со связанными сторонами за рамками обычной деятельности</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Изучите основополагающие договоры или соглашения, при их наличии, и оцените: <ul style="list-style-type: none"> - Есть ли обоснованные предположения о возможном недобросовестном составлении финансовой отчетности или сокрытии присвоения активов, - Соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства и - Отражены ли операции в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; а также • Получены ли надлежащее согласие и одобрение операций.
<p>Предпосылки руководства</p>	<p>Получите достаточные надлежащие аудиторские доказательства предпосылок руководства о характере и объеме операций со связанными сторонами.</p> <p>Продумайте, предоставляет ли внешнее подтверждение остатков по счетам надежные доказательства.</p> <p>Рассмотрите возможность возмещения и оценки остатков по счетам на конец периода.</p>

12.4 Подготовка заключения

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
550.25	<p>При формировании мнения о финансовой отчетности в соответствии с МСА 700 аудитор обязан оценить (см. пункт А46):</p> <p>(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);</p> <p>(b) действительно ли влияние взаимоотношений и операций между связанными сторонами:</p> <p>(i) препятствует обеспечению достоверного представления финансовой отчетности – для концепций достоверного представления;</p> <p>(ii) приводит к тому, что финансовая отчетность будет вводить в заблуждение – для концепций соответствия.</p>
550.26	<p>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):</p> <p>(a) они раскрыли аудитору идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, о которых им известно;</p> <p>(b) они надлежащим образом отразили в бухгалтерском учете и раскрыли такие взаимоотношения и операции в соответствии с требованиями применимой концепции.</p>
550.27	<p>Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют руководство организацией, аудитор обязан довести до их сведения все значимые управленческие вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие отношение к связанным сторонам организации (см. пункт А50).</p>
550.28	<p>Аудитор обязан включать в аудиторскую документацию наименования выявленных связанных сторон и сведения о характере взаимоотношений между ними.</p>

Аудитор должен рассмотреть следующие вопросы.

Документ 12.4-1

Фактор	Описание
Документирование и отчет	<ul style="list-style-type: none"> Документируйте наименования идентифицированных связанных сторон и характер взаимоотношений с ними; а также Сообщите лицам, отвечающим за корпоративное управление, любые существенные вопросы, возникшие в ходе аудита в отношении связанных сторон.
Получение письменных заявлений	<p>Получите письменные заявления от руководства (и лиц, отвечающих за корпоративное управление), содержащие информацию о том, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> Все связанные стороны и операции с ними были раскрыты; а также Такие взаимоотношения и операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой отчетности.
Определите необходимость модификации аудиторского заключения	<p>Следует модифицировать аудиторское заключение, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> Невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними; или Раскрытие руководством финансовой отчетности (в соответствии с требованиями концепции подготовки финансовой отчетности) не считается адекватным.

13

СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Обязанности аудитора в отношении событий после отчетной даты	560

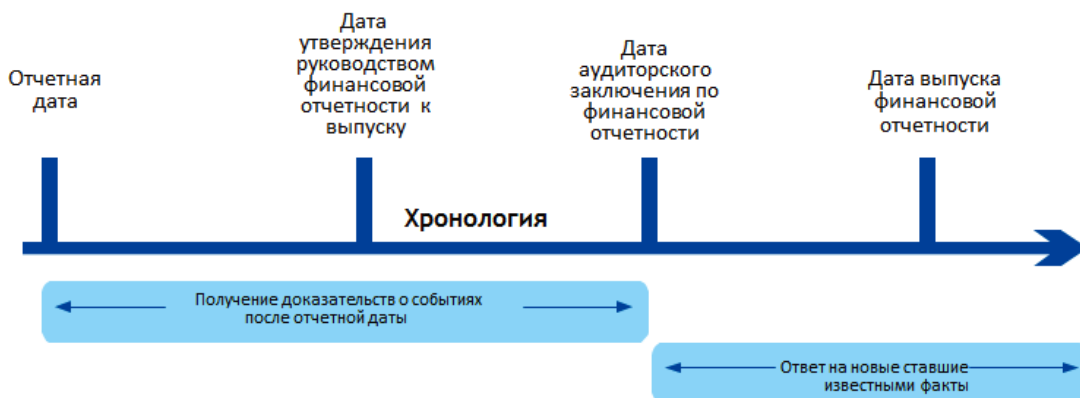
Параграф №	Цель (и) МСА
560.4	<p>Цель аудитора состоит в том, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что события, имевшие место между отчетной датой и датой аудиторского заключения и требующие корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, надлежащим образом отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;(б) 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.

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
560.5	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) отчетная дата – дата окончания последнего периода, отраженного в финансовой отчетности;(б) 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);(с) 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);(е) 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.

В этом стандарте содержатся рекомендации относительно ответственности аудитора за события после отчетной даты.

События после отчетной даты происходят после даты финансовой отчетности (дата окончания периода). Другие ключевые даты, относящиеся к подготовке, аудиту и выпуску финансовой отчетности, показаны ниже на схеме.

Документ 13.1-1



К «событиям после отчетной даты» относятся:

- События, которые имели место между отчетной датой и датой аудиторского заключения по финансовой отчетности; а также
- Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения.

Примечание: МСА 560 (пересмотренный) не касается вопросов, относящихся к прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения. Это рассматривается в МСА 720 (пересмотренном). Однако такая прочая информация может выявить событие после отчетной даты, которое входит в сферу применения МСА 560 (пересмотренного).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
560.6	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).
560.7	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): <ul style="list-style-type: none"> (а) получить понимание любых установленных руководством процедур, предназначенных для выявления событий после отчетной даты; (б) 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); (с) 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).
560.8	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.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
560.9	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 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.
560.10	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 A11-A12): (а) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление; (б) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется, (с) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.
560.11	Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен: (а) выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах; (б) 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.
560.12	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: (а) 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 A13); (б) предоставить новое аудиторское заключение или измененное аудиторское заключение, которое в разделах «Важные обстоятельства» 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.
560.13	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 A14–A15): (а) если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение в соответствии с требованиями МСА 70 и затем предоставить аудиторское заключение. (б) 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 A16–A17).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
560.14	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) 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 A18).
560.15	<p>Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен (см. пункт A19):</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) 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: <ul style="list-style-type: none"> (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; (iii) 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.
560.16	<p>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.</p>
560.17	<p>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), 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 A20).</p>

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску

Она определяется следующим образом.

Документ 13.1-2

Дата аудиторского заключения	<p>Более ранняя дата, на которую лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердят, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующие примечания, подготовлены; а также • они взяли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.
Лица, обладающие необходимыми полномочиями	<ul style="list-style-type: none"> • Лица, предписанные законом или нормативным актом, которые выполняют необходимые процедуры утверждения финансовой отчетности; а также • Лица, указанные самой организацией, которые выполняют свои процедуры утверждения финансовой отчетности.
Необходимость одобрения акционерами	<p>Для того, чтобы аудитор пришел к выводу о том, что получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых основывается его мнение по финансовой отчетности, окончательного утверждения отчетности акционерами не требуется.</p>

Для целей определения наличия событий после отчетной даты и оценке их влияния на финансовую отчетность, аудитор должен выполнить следующие действия.

Документ 13.1-3

Процедура	Описание
Выявление любых событий после отчетной даты	<p>Выполните аудиторские процедуры для выявления любых событий после отчетной даты, которые потребуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности. Это будет включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Получение понимания процедур руководства (при их наличии) для идентификации событий после отчетной даты; • Направление запросов руководству (и лицам, отвечающим за корпоративное управление) в отношении: <ul style="list-style-type: none"> – Новые обязательства, заимствования или гарантии, – Продажи или приобретения активов, которые уже произошли или запланированы, – Увеличение капитала или выпуск долговых инструментов, – Соглашения о слиянии или ликвидации, – Активы, конфискованные государством или уничтоженные (например, в результате пожара или наводнения), – Судебные разбирательства, претензии и условные обязательства, – Любые необычные бухгалтерские корректировки, сделанные или предполагаемые, – Любые события, которые произошли или, вероятно, произойдут, которые ставят под сомнение надлежащий характер принципов учетной политики, – Любые события, влияющие на расчет оценочных значений или резервов, отраженных в финансовой отчетности, и – Любые события, влияющие на возмещаемость активов; • Ознакомление с протоколами, при их наличии, совещаний (руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление), проведенных после даты окончания периода, и запросы в отношении тех вопросов, которые обсуждались на совещаниях, по которым еще не подготовлены протоколы; а также • Ознакомление с финансовой отчетностью, подготовленной после окончания периода, если таковая имеется.
Получение письменных заявлений	<p>Рассмотрите 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.</p>
Факты, ставшие известными аудитору (После даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности)	<ul style="list-style-type: none"> • Обсудите этот вопрос с руководством (и лицами, отвечающими за корпоративное управление); • Определите, необходимо ли вносить изменения в финансовую отчетность, и, если да, то: <ul style="list-style-type: none"> – как руководство намерено учесть этот вопрос применительно к финансовой отчетности, – выполните любые требуемые дальнейшие аудиторские процедуры и – выпустите новое аудиторское заключение по финансовой отчетности, в которую были внесены изменения. Это может также включать двойное датирование заключения, ограниченное датой внесенных изменений (см. Том 1, глава 13.2) или включение раздела «Важные обстоятельства». • Если руководство не вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен выдать модифицированное заключение. • Если аудиторское заключение уже выпущено, следует уведомить руководство (и лиц, отвечающих за корпоративное управление) не выдавать финансовую отчетность третьим сторонам до внесения необходимых изменений. • Если финансовая отчетность выпущена, несмотря на уведомление со стороны аудитора, необходимо предпринять надлежащие действия (после консультации с юрисконсультом), чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

Процедура	Описание
<p>Факты, ставшие известными аудитору (После даты выпуска финансовой отчетности)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Обсудите этот вопрос с руководством (и лицами, отвечающими за корпоративное управление); • Установите, требуется ли внести изменения в финансовую отчетность и, если да, направьте запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности; • Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность: <ul style="list-style-type: none"> – Следует продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами, до даты нового аудиторского заключения, либо внести изменения в аудиторское заключение, указав в нем дополнительную дату, относящуюся исключительно к внесенным в отчетность изменениям (см. Раздел 13.2 Главы 13 Тома 1), – Выполните любые требуемые дальнейшие аудиторские процедуры, – Проанализируйте действия руководства для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением и – Предоставьте новое аудиторское заключение в отношении измененной финансовой отчетности; • Выпустите новое или измененное аудиторское заключение, содержащее раздел «Важные обстоятельства» (см. Раздел 13.2 Главы Тома 1). Если руководство не предпринимает необходимых действий для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность: <ul style="list-style-type: none"> - Аудитор должен уведомить руководство (и лиц, отвечающих на корпоративное управление) о том, что аудитор примет соответствующие меры, чтобы не допустить использование аудиторского заключения; а также • Если, несмотря на такое уведомление, руководство (или лица, отвечающие на корпоративное управление) не принимают указанных необходимых мер, аудитор обязан предпринять надлежащие действия (например, консультации с юристом) для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

В завершении работы, необходимой для своевременного выпуска аудиторского заключения, заинтересован как аудитор, так и клиент. Это позволит свести к минимуму масштабы работы, связанной с выявлением, оценкой и, возможно, раскрытием событий после отчетной даты в финансовой отчетности.

13.2 Двойное датирование

События после отчетной даты, которые становятся известны после даты аудиторского заключения, часто приводят к необходимости выполнения дополнительной аудиторской работы в отношении остатков по счетам, оценочных значений, резервов и других раскрытий в финансовой отчетности. В таких ситуациях должно быть выпущено новое аудиторское заключение, которое не может быть датировано раньше, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску.

Однако, для некоторых событий после отчетной даты дополнительная аудиторская работа может быть ограничена исключительно теми изменениями финансовой отчетности, которые раскрыты в пояснениях к финансовой отчетности. В этих ситуациях (если это допускается местным законодательством или нормативными актами) первоначальная дата аудиторского заключения должна быть сохранена, при этом указывается новая дата (двойное датирование), чтобы информировать пользователей о том, что аудиторские процедуры, выполненные после первоначальной даты, касались только последующих изменений.

Пример ситуации, связанной с двойным датированием:

- Первоначальное аудиторское заключение было датировано 15 сентября 20XX;
- 22 октября 20XX года организация объявила о продаже значительной части своего бизнеса. Новое пояснение (Y), описывающее событие, было подготовлено руководством для включения в финансовую отчетность; а также
- Аудиторская процедура, выполненная по сути пояснения Y, была завершена 3 ноября 20XX.

Пересмотренная формулировка для двойного датирования аудиторского заключения будет следующей: «15 сентября 20XX, за исключением примечания Y, по состоянию на 3 ноября 20XX».

Содержание Главы	Соответствующий МСА
Обязанности аудитора, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения	570 (Пересмотренный)

Документ 14.0-1

Оценка риска

Рассмотрите и направьте запрос руководству о существовании каких-либо событий/условий, которые могут поставить под сомнение способность организации непрерывно продолжать свою деятельность.

Ознакомьтесь с оценкой руководством возможных событий/условий и каких-либо ответов/планов.

Отслеживайте возможные условия или события на протяжении всего аудита.

Ответ на риск

Если такие события/условия были выявлены:

- направьте запрос руководству о его плане действий;
- оцените этот план;
- сделайте вывод о надежности используемых данных и обосновании допущений, используемых при прогнозах денежных потоков.

Направьте запрос руководству о событиях/условиях за период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством

Рассмотрите любые ставшие доступными дополнительные факты или информацию.

Подготовка заключения

Определите:

- имеется ли существенная неопределенность в отношении выявленных событий/условий;
- уместно ли допущение предположения о непрерывности деятельности.

Полностью ли описана и раскрыта в финансовой отчетности существенная неопределенность происшедших событий/условий?

Получите заявление руководства.

Параграф #	Цель (и) МСА
570.9	Цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности; (б) 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; (с) предоставить заключение в соответствии с настоящим стандартом.

14.1 Обзор

Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности.

МСА 570 (пересмотренный) определяет обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к допущению непрерывности деятельности и оценке руководством способности организации непрерывно продолжать деятельность.

Для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам и в иных случаях, когда аудитор обязан информировать ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, выявление существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, несомненно, по своей сути является ключевым вопросом аудита. Тем не менее, сомнения в отношении непрерывности деятельности не сообщаются в качестве ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении. Вместо этого аудитор информирует об этих вопросах в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». Обратитесь к МСА 570 (Пересмотренному) для примеров аудиторских заключений, содержащих информацию о неопределенности в отношении непрерывности деятельности.

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
570.2	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).

При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности организация обычно рассматривается как субъект, способный продолжать осуществлять деятельность в обозримом будущем без намерения или необходимости в ликвидации, прекращении торговых операций или поиска защиты от кредиторов в соответствии с требованиями законодательства или нормативных актов. Соответственно, активы и обязательства отражаются в отчетности на том основании, что организация сможет реализовать свои активы и погасить обязательства в ходе своей обычной деятельности.

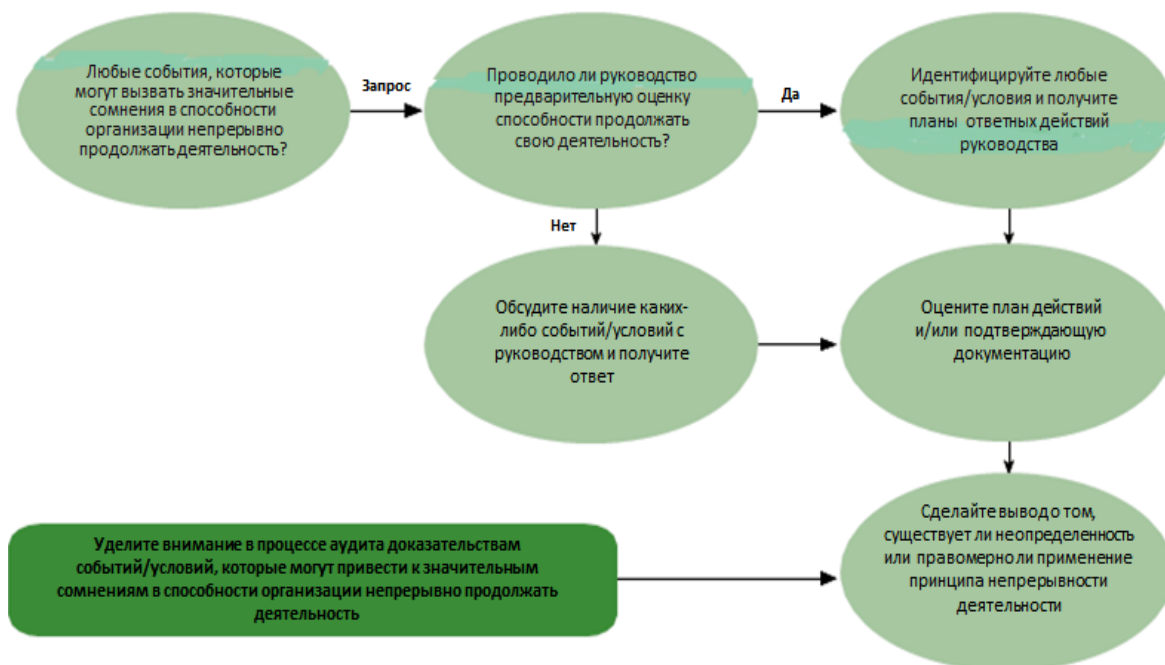
14.2 Процедуры оценки риска

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
570.10	При выполнении процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренным) 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): (а) 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; (б) 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.

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
570.11	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).

Требования можно резюмировать, как показано на схеме ниже.

Документ 14.2-1



Примеры некоторых событий или условий, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в отношении применения в бухгалтерском учете организации принципа непрерывности деятельности, приведены ниже.

Документ 14.2-2

Индикаторы	Описания
Финансовые	<ul style="list-style-type: none"> • Соотношение чистых обязательств или чистых текущих обязательств; • Срочные займы с приближающимся сроком погашения в отсутствие реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов. • Признаки прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов. • Отрицательные денежные потоки от операционной деятельности, отраженные в финансовой отчетности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности. • Неблагоприятные ключевые финансовые коэффициенты. • Значительные убытки от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков. • Задержки по выплате дивидендов или прекращение этих выплат. • Неспособность погасить кредиторскую задолженность в установленные сроки. • Несоблюдение условий кредитных договоров. • Переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки. • Невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или других значимых инвестиционных проектов.
Операционные	<ul style="list-style-type: none"> • Намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность. • Потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие замены. • Потеря основного рынка сбыта, ключевого покупателя (-лей), франшизы, лицензии или главного поставщика (поставщиков). • Трудности в кадровых ресурсах. • Нехватка важного сырья и материалов. • Появление очень успешного конкурента.

Индикаторы	Описания
Прочие	<ul style="list-style-type: none"> Несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований. Незавершенные судебные разбирательства или разбирательства по вопросам правового регулирования в отношении организации, исходом которых может быть предъявление требований, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить. Изменения в законодательстве, 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 вышеуказанных 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 планами руководства по поддержанию достаточного уровня денежных средств с помощью альтернативных способов, таких как продажа активов, реструктуризация долга или привлечение дополнительного капитала. Аналогичным образом, последствия потери основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

14.3 Рассмотрение оценки, выполненной руководством

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
570.12	Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А8–А10, А12–А13).
570.13	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, аудитор должен потребовать от руководства продления периода, на который распространяется оценка руководства, как минимум до 12 месяцев с этой даты (см. пункты А11–А13).
570.14	При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.
570.15	Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами периода, охваченного выполненной руководством оценкой, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А14–А15).

Рассмотрение планов руководства в малых организациях

Руководство малых организаций может не проводить детализированную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Оно может полагаться вместо этого на глубокое знание бизнеса и ожидаемых перспектив его развития.

Типичные процедуры оценки аудитора включают:

- Обсуждение с руководством привлечения среднесрочного и долгосрочного финансирования;
- Подтверждение намерений руководства документальными доказательствами и полученным аудитором пониманием деятельности организации;
- Удовлетворение требования аудитора к руководству продлить период оценки как минимум до 12 месяцев. Это может быть достигнуто путем обсуждения, направления запроса и инспектирования подтверждающей документации и результатов, оцененных аудитором с точки зрения возможности их выполнения. Например, прогнозирование будущей выручки от продаж может быть подтверждено потенциальными заказами на продажу или договорами купли-продажи; а также
- Направление запроса о том, знает ли руководство о событиях / условиях за период, выходящий за пределы его оценки, которые бы поставили под сомнение способность организации непрерывно продолжать деятельность.

Конкретные факторы, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, включают:

- Способность организации противостоять воздействию неблагоприятных факторов**
Малые организации могут оперативно принимать меры и использовать возможности, однако они могут испытывать нехватку ресурсов, необходимых для продолжения деятельности.
- Доступность финансирования**
Прекращение поддержки, оказываемой организации банками и другими кредиторами,

со стороны руководителя-собственника (или других связанных сторон, таких как члены семьи).

• **Другие важные изменения**

Возможная потеря основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права осуществлять деятельность по лицензии, франшизе или иному юридически оформленному соглашению.

Следующая таблица описывает аудиторские процедуры в этих ситуациях.

Вопросы, на которые следует обратить внимание	Описания
Наличие доказательной документации	Следует задокументировать: <ul style="list-style-type: none"> • условия любых займов и финансирования, предоставляемых предприятию; • сведения о субординированных займах в пользу третьей стороне, такой как банк; • подробную информацию о финансировании третьих сторон на основе гарантий или личных активов, заложенных в качестве обеспечения; а также • подробную информацию о других изменениях, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность.
Наличие дополнительной поддержки	Оцените способность руководителя-собственника или других связанных сторон: <ul style="list-style-type: none"> • обеспечить необходимую дополнительную поддержку, такую как кредиты или гарантии; а также • выполнять обязательства по соглашениям о поддержке.
Другие важные изменения	Рассмотрите влияние на операции крупных изменений, таких как потеря крупного клиента, поставщика, ключевого сотрудника или снижение выручки от продаж из-за технического устаревания, нового конкурента и т. д.
Запрос письменных подтверждений	Направьте запрос о письменных подтверждениях: <ul style="list-style-type: none"> • условий предоставления финансовой поддержки; а также • намерения руководителя-собственника или его понимания необходимости предоставления такой поддержки.

14.4 Ответ на риск - когда события идентифицированы

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
570.16	<p>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 A16):</p> <p>(a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;</p> <p>(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 A17);</p> <p>(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 A18–A19):</p> <p>(i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;</p> <p>(ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих допущения, лежащие в основе прогноза;</p> <p>(d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством;</p> <p>(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 A20).</p>

сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, следующим шагом является выполнение дополнительных процедур (включая рассмотрение смягчающих факторов) для определения наличия или отсутствия существенной неопределенности.

Существенная неопределенность

Могут быть выявлены события или условия, которые ставят под сомнение способность организации непрерывно продолжать свою деятельность. Существенная неопределенность имеет место в случае, если масштабы потенциального воздействия этих событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно суждению аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию о характере и последствиях данной неопределенности для достоверного представления финансовой отчетности или, в случае применения концепции соответствия, для того, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение.

Планы действий руководства для решения проблем, связанных с непрерывностью деятельности, как правило, включают одну или несколько из следующих стратегий:

- Выбытие активов;
- Заимствование денежных средств или реструктуризация задолженности;
- Сокращение или отсрочка расходов;
- Операции реструктуризации, включая продукты и услуги;
- Поиск слияния или поглощения; или
- Увеличение капитала.

Следующая таблица описывает шаги, которые должен предпринять аудитор для решения проблем, связанных с непрерывностью деятельности.

Документ 14.4-1

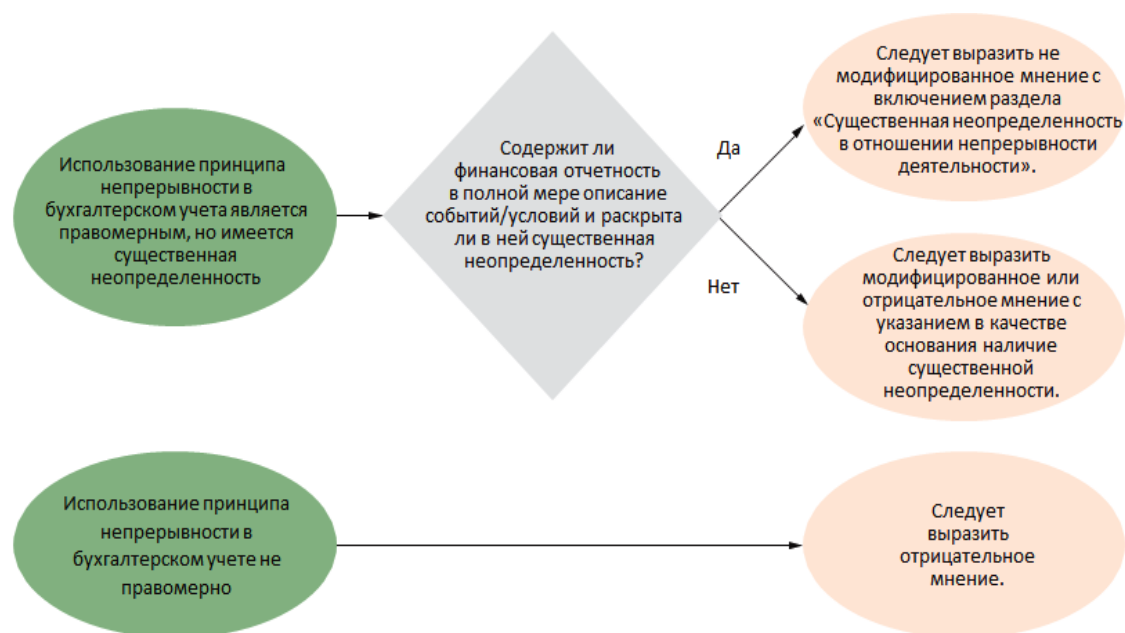
Решение	Описания
Получение оценки и плана руководства	Если они еще не предоставлены, направьте запрос руководству о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
Оценка планов действий руководства	<p>Оцените будущие действия руководства для целей оценки непрерывности деятельности. Рассмотрите следующие вопросы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • улучшится ли ситуация в результате реализации планов? • выполнимы ли планы в данных обстоятельствах? • насколько надежны прогнозы прибыли / движения денежных средств и каким образом подтверждаются используемые допущения? • идентификация, обсуждение и получение доказательств для других факторов, которые могут повлиять на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность, например: <ul style="list-style-type: none"> – неудовлетворительные текущие операционные результаты, – нарушения условий долговых обязательств и кредитных соглашений, – ссылки в протоколах заседаний, указывающие на наличие финансовых проблем, – наличие судебных разбирательств / претензий и оценка их финансовых последствий, – существование, юридическая правомерность и возможность исполнения соглашений со связанными сторонами и третьими лицами об оказании или продолжении оказания финансовой поддержки, – финансовая возможность у таких сторон (лиц) для предоставления дополнительных средств или гарантий по кредитам, – прочие события после отчетной даты и – признаки недобросовестных действий, таких как обход руководством средств контроля, фиктивные операции или сокрытие существенных фактов. • подтверждение наличия, условий и достаточности заемных средств. • акты регулирующих органов. • адекватность оснований для поддержки любой запланированной операции по выбытию активов. <p>Также рассмотрите влияние любых дополнительных фактов или информации, начиная с даты, когда руководство выполнило оценку и сформировало планы.</p>
Получить письменные подтверждения	Запросите письменные заявления от руководства (и лиц, отвечающих за корпоративное управление), касающиеся их планов относительно будущих действий и осуществимости этих планов.

14.5 Выводы аудитора

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
570.17	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.
570.18	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 A21–A22): (a) в случае применения концепции достоверного представления финансовой отчетности – для достоверного представления финансовой отчетности; (c) в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.
570.19	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 A22–A23): (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.
570.20	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 A24–A25).
570.21	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 A26–A27).
570.22	Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить не модифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы (см. пункты A28–A31, A34): (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 не модифицированное мнение по этому вопросу.
570.23	Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен (см. пункты A32–A34): (a) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705 (пересмотренным); (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.
570.24	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 A35).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
570.25	<p>Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях и 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:</p> <p>(а) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;</p> <p>(б) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;</p> <p>(с) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;</p> <p>(d) каковы соответствующие последствия для аудиторского заключения (если применимо).</p>
570.26	<p>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.</p>

Заключительным шагом является определение влияние выявленных событий / условий на аудиторское заключение и сообщение аудитором о своем решении руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, если это применимо. Следующая схема резюмирует требования. Документ 14.5-1



15

КРАТКИЙ ОБЗОР ТРЕБОВАНИЙ ИНЫХ МСА

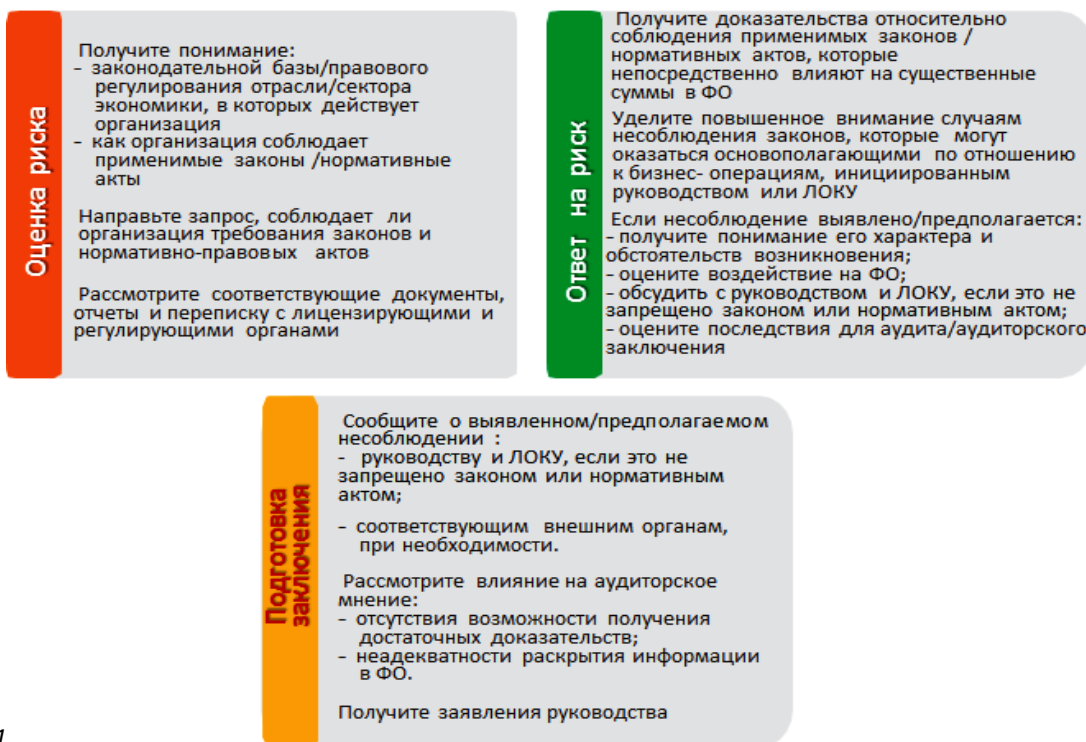
Содержание Главы	Соответствующие МСА
Резюме требований к аудиту в конкретных МСА, которые не рассматриваются в других главах настоящего Руководства.	250 (Пересмотренный), 402, 501, 510, 600, 610 (Пересмотренный, 2013), 620, 720 (Пересмотренный)

15.1 Обзор

В этой главе содержится краткий обзор требований к аудиту, содержащихся в МСА, которые не были конкретно рассмотрены в других главах настоящего *Руководства*, как указано в нижеприведенной таблице.

Документ 15.1-1

МСА	Наименование	Ссылка на Главы
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности	Том1-15.2
402	Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации	Том1-15.3
501	Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	Том1-15.4
510	Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода	Том1-15.5
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)	Том1-15.6
610 (Пересмотренный, 2013)	Использование работы внутренних аудиторов	Том1-15.7
620	Использование работы эксперта аудитора	Том1-15.8
720 (Пересмотренный)	Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации	Том1-15.9



Документ 15.2-1

ФО – Финансовая отчетность ЛОКУ – лица, отвечающие за корпоративное управление

Параграф №	Цель(и) МСА
250.11	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) 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; (с) надлежащим образом реагировать на выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

Параграф №	Соответствующая выдержка из текста МСА
250.12	Для целей настоящего стандарта следующий термин имеет приведенное ниже значение: несоблюдение – умышленное или неумышленное невыполнение или выполнение действий, 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. Личные проступки, не имеющие отношения к деятельности организации, не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов (см. пункты А9–А10).

Категории законов и нормативных актов

МСА 250 (пересмотренный) различает обязанности аудитора в отношении соблюдения двух различных категорий законов и нормативных актов следующим образом:

- (а) положения законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как налоговые и пенсионные законы и нормативные акты; а также
- (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 для:

- операционных аспектов бизнеса;
- способности организации продолжать свою деятельность; а также
- возможности избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования операционной деятельности, 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.

Случаи несоблюдения законов и нормативных актов включают:

- операции, совершенные организацией или от ее имени либо в ее интересах лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или другими лицами, работающими в организации или под ее руководством.
- личное неправомерное поведение, связанное с предпринимательской деятельностью организации. Например, ключевое управляющее лицо принимает в личном плане взятку от поставщика организации в обмен на обеспечение назначения этого поставщика для предоставления услуг или контрактов организации.

Некоторые из категорий законов и нормативных актов, несоблюдение которых, вероятно, повлияет на финансовую отчетность, включают законы, регулирующие:

- недобросовестные действия, коррупция и взяточничество,
- отмывание денежных средств, финансирование терроризма и доходы от преступлений,
- рынок ценных бумаг и торговля,
- банковские и другие финансовые продукты и услуги,
- защита данных,
- налоговые и пенсионные обязательства и платежи,
- защита окружающей среды,
- общественное здравоохранение и безопасность.

Ответственность руководства

Ответственность за предотвращение и выявление несоблюдения законов и нормативных актов лежит на руководстве и лицах, отвечающих за корпоративное управление. Действия руководства по устранению этих рисков могут включать:

- Ведение реестра значимых законов и учета любых полученных жалоб;
- Мониторинг требований законов и разработка процедур / внутреннего контроля, обеспечивающих необходимость соблюдения этих требований;
- Привлечение юристов для оказания помощи в мониторинге требований законов;
- Разработка, публикация, реализация и соблюдение кодекса поведения; а также
- Обеспечение надлежащей переподготовки сотрудников и понимания ими кодекса поведения.

Ответственность аудитора

Для каждой из двух категорий законов и нормативных актов определены различные требования. Для тех из них, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние, ответственность аудитора заключается в сборе достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств в отношении соблюдения положений этих законов и нормативных актов. Для тех же из них, которые не имеют непосредственного влияния, ответственность аудитора ограничивается проведением конкретных аудиторских процедур, направленных на выявление несоблюдения тех законов и нормативных правил, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Аудитор также должен надлежащим образом реагировать на выявленные или возможные случаи несоблюдения законов и нормативных актов, выявленные во время аудита (например, могут возникнуть дополнительные требования по информированию).

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

Установление того, присутствует ли в действиях состав несоблюдения законов и нормативных актов, является предметом, который определяется судом или другим судебным органом. 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.

Когда аудитор идентифицирует случаи несоблюдения, ему также необходимо будет рассмотреть их влияние на финансовую отчетность и прочие аспекты аудита (например, честность руководства/сотрудников).

Оценка риска

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
250.13	В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен получить общее понимание: (а) законодательной базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность; (б) того, каким образом организация соблюдает требования этого законодательства (см. пункт А11).

Процедуры оценки рисков включают в себя получение общего понимания нормативно-правовой базы и того, как организация соблюдает ее требования. Получение такого общего понимания могло бы включать в себя вопросы, изложенные ниже.

Документ 15.2-2

Вопросы для рассмотрения	Описание
Выявление законов и нормативных актов, относящихся к финансовой отчетности	Какие законы и нормативные акты относятся к: <ul style="list-style-type: none">• форме и содержанию финансовой отчетности?• отраслевым особенностям составления финансовой отчетности?• порядку учета операций по государственным контрактам?• порядку начисления или признания расходов по начислению налога на прибыль или затрат на пенсионное обеспечение?
Подготовка запросов руководству	<ul style="list-style-type: none">• Какие существуют прочие законы или нормативные акты, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации (например, лицензии на право осуществления деятельности, банковские ковенанты, экологические нормы и т. д.)?• Какие политики и процедуры организации используются для:<ul style="list-style-type: none">– обеспечения соблюдения законов и нормативных актов?– выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств?• Какие нарушения (если таковые имеются) нормативных актов и прочих законов произошли и привели к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям?• Какие неурегулированные судебные разбирательства или другие действия существуют для предполагаемого несоблюдения законов и правил?
Проверка соответствующей корреспонденции	Просмотрите корреспонденцию, отчеты и другие коммуникации с соответствующими лицензирующими и регулирующими органами.

Ответные действия на риск

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
250.14	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).
250.15	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-А14): (а) направление запросов в адрес руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, соблюдает ли организация такие законы и нормативные акты; (б) изучение переписки, если такая имеется, с соответствующими лицензирующими и регулирующими органами.
250.16	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).
250.17	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 А16).

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
250.18	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 13-17.

В плане аудита должны рассматриваться такие вопросы, которые указаны в следующей таблице.

Документ 15.2-3

Вопросы для рассмотрения	Описание
Выявлены случаи несоблюдения?	Аудиторские процедуры могут включать: <ul style="list-style-type: none"> ознакомление с протоколами заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление и ключевых комитетов, таких как комитет по аудиту, и с другими надлежащими документами и т.д.; направление запросов руководству и юрисконсульту в отношении судебных разбирательств, исков и оценок; а также выполнение детального тестирования по существу в отношении видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.
Направление запроса руководству и ЛОКУ	Направьте запрос руководству и, в случае необходимости, ЛОКУ о том, соблюдает ли организация те законы и нормативные акты (уже идентифицированные), которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
Получение доказательств	Некоторые положения законов и нормативных актов могут иметь непосредственное отношение к конкретным предпосылкам остатков по счетам, в то время как другие могут иметь непосредственное отношение к финансовой отчетности в целом. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении определения сумм и раскрытий в финансовой отчетности, чтобы убедиться в соблюдении (или несоблюдении) соответствующих положений этих законов и нормативных актов.
Получение заявлений руководства	Затребовать от руководства подтверждения того, что все известные случаи выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов были раскрыты.

Следующие признаки могут указывать на несоблюдение законов и нормативных актов:

Документ 15.2-4

	Рассмотрение
Признаки несоблюдения законов и нормативных актов	Расследования правительственных и регулирующих органов или выплата штрафов или пеней.
	Платежи за не определенные услуги или займы консультантам, связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим.
	Комиссионные по продажам или агентское вознаграждение, которые выглядят чрезмерными по сравнению с обычно выплачиваемыми комиссионными/вознаграждением организацией или в ее отрасли или 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 оффшорных зонах со значительными налоговыми льготами.
	Платежи за полученные товары или услуги получателям не из тех стран, из которых эти товары или услуги были получены.
	Платежи без надлежащей документации по валютному контролю.
	Наличие информационной системы, которая либо в силу особенностей ее структуры, либо по непредвиденным причинам не обеспечивает возможность последующего проверки операций.
	Неавторизованные операции или операции, которые отражены некорректно в учете.
Негативные комментарии в прессе.	

Выявленное или предполагаемое несоблюдение

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
250.19	Если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить (см. пункты A17-A18): (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 A19).
250.20	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 корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает организацию, может оказаться существенным для финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи (см. пункты A20-A22).
250.21	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.
250.22	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 A23-A25).
250.23	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, 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.
250.24	Если, по мнению аудитора, несоблюдение, описанное в пункте 23, можно предполагать умышленным и существенным, он должен обсудить этот факт с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при первой же возможности.
250.25	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.

В случае подозрения о возможном несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен, выполнить ответные действия, как указано в следующей таблице.

Документ 15.2-5

Шаги	Ответные действия аудитора
1.	Получите понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств. Этого должно быть достаточно, чтобы оценить возможное влияние на финансовую отчетность или определить, существуют ли другие обязанности в отношении отчетности.
2.	Документируйте выводы и обсудите их на соответствующем уровне с руководством (если это не запрещено законом или нормативным актом). Если предполагается, что несоблюдение является умышленным и существенным, аудитор должен незамедлительно сообщить об этом. Когда адекватная информация о предполагаемом несоблюдении и потенциальном воздействии на финансовую отчетность не может быть проверена, аудитор должен оценить реальное влияние недостатка достаточных надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора.
3.	Оцените последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения в отношении прочих аспектов аудита. В частности, рассмотрите надежность заявлений руководства, в случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, вовлечены в несоблюдение законов или осведомлены об этом.

4.	Сообщите этот вопрос должностным лицам более высокого уровня полномочий, если он касается высшего руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической помощи.
5.	Рассмотрите потенциальные последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения для аудиторского заключения и любые требования о необходимости сообщения соответствующему органу за пределами организации. Это относится и к аудиторам отчетности группы, если это необходимо.

Информирование о выявленном или предполагаемом несоблюдении

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
250.26	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) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности.
250.27	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).
250.28	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).
250.29	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 (см. пункты А28–А34): (а) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации; (б) устанавливают обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах

Если после обсуждения с руководством аудитор приходит к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не было должным образом отражено, может потребоваться модификация мнения, как указано ниже:

Выводы, к которым пришел аудитор	Ответные действия аудитора
Несоблюдение существенно влияет на финансовую отчетность	Следует выразить модифицированное или отрицательное мнение по финансовой отчетности в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).
Руководство ограничило объем для выполнения работы	Выразить модифицированное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).
Ограничение работы, вызванное обстоятельствами, а не действиями руководства или ЛОКУ	Оценить влияние на мнение аудитора в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

В дополнение к последствиям для аудиторского заключения может возникнуть необходимость предоставить информацию о выявленном или предполагаемом несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. Это будет применяться в тех случаях, когда:

- закон, нормативный акт или соответствующие этические требования обязывают аудитора предоставить информацию;
- аудитор принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявленным или предполагаемым несоблюдением согласно соответствующим этическим требованиям; или
- закон, нормативный акт или соответствующие этические требования предоставляют аудитору право на это.

Например, Кодекс IESBA требует, чтобы аудитор принял меры в ответ на выявленные или предполагаемые несоблюдения 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 IESBA поясняется, что такое предоставление информации не будет являться нарушением обязанности по соблюдению конфиденциальности согласно Кодексу IESBA. Однако в определенных обстоятельствах информирование может быть запрещено, поскольку существует обязанность аудитора обеспечить конфиденциальность в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями.

Аудитору необходимо обсудить предполагаемое несоблюдение с надлежащим уровнем руководства и, при необходимости, с ЛОКУ, поскольку они могут предоставить дополнительные аудиторские доказательства. Однако в некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут ограничивать взаимодействие аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление по определенным вопросам. Закон или нормативные акты могут конкретно запрещать информирование или другие действия, которые могут помешать расследованию соответствующих уполномоченных органов совершенного или предполагаемого незаконного действия. В этих обстоятельствах аудитор может счесть целесообразным получить юридическую помощь.

Требования к документации

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
250.30	Аудитор должен отразить в аудиторской документации выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, а также (см. пункты А35-А36): (а) выполненные аудиторские процедуры, значительные профессиональные суждения и сделанные на их основании выводы; (б) 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.

Типичная документация должна включать:	
Выполненные аудиторские процедуры	Подробная информация о выполненных процедурах, значительных профессиональных суждениях и сделанных на их основании выводах.
Соответствующие документы	Копии соответствующих записей и документов.
Обсуждения и выводы	Записи пояснений по результатам обсуждений, проведенных в отношении возможного несоблюдения, с руководством, ЛОКУ или другими сторонами вне организации. Эти пояснения должны также включать ответы руководства и ЛОКУ на поднятые вопросы и сделанные выводы.
Прочие требования	Любые дополнительные требования к документации, изложенные в законах, нормативных актах или соответствующих этических требованиях относительно выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов.

15.3 МСА 402 — Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации

Параграф #	Цель(и) МСА
402.7	Цели аудитора организации-пользователя, когда организация-пользователь пользуется услугами обслуживающей организации, состоят в следующем: (а) 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; (б) разработать и провести аудиторские процедуры в ответ на эти риски.

Оценка риска

Какие услуги (относящиеся к аудиту) предоставляются обслуживающими организациями?

Какие средства внутреннего контроля, относящиеся к предоставленным услугам, действуют?

До какой степени была установлена зависимость от средств контроля в обслуживающей организации?

Доступны ли отчеты 1-го и 2-го типа?

Ответ на риск

Могут ли достаточные аудиторские доказательства быть получены в обслуживающей организации? Если нет, то необходимо:

- обеспечить выполнение процедур в обслуживающей организацией, или
- определить, можно ли полагаться на отчет типа 2, если он доступен.

Направить запрос о таких событиях, как недобросовестные действия или несоблюдение законов и нормативных актов.

Подготовка заключения

Нельзя ссылаться в содержащем немодифицированное мнение аудиторском заключении на работу аудитора обслуживающей организации.

Если были получены недостаточные аудиторские доказательства, необходимо модифицировать аудиторское заключение.

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
402.8	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) 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;</p> <p>(б) 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:</p> <p>(i) подготвленное руководством обслуживающей организации описание системы внутреннего контроля обслуживающей организации, целей внутреннего контроля и соответствующих средств контроля, которые были разработаны и внедрены на конкретную дату;</p> <p>(ii) подготовленный аудитором обслуживающей организации с целью обеспечения разумной уверенности отчет, который описании системы, целей и соответствующих средств контроля обслуживающей организации, а также о пригодности разработки средств контроля для достижения конкретных целей контроля;</p> <p>(с) 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:</p> <p>(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;</p> <p>(ii) отчет аудитора обслуживающей организации, подготовленный с целью выражения разумной уверенности, который включает:</p> <p>а. 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;</p> <p>б. описание тестирования средств контроля, проведенного аудитором обслуживающей организации, и его результатов.</p> <p>(d) аудитор обслуживающей организации – аудитор, который по запросу обслуживающей организации представляет отчет по заданию, обеспечивающему уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации;</p> <p>(е) 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;</p> <p>(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;</p> <p>(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;</p> <p>(h) аудитор организации-пользователя – аудитор, выполняющий аудиторское задание и составляющий заключение о финансовой отчетности организации-пользователя;</p> <p>(i) организация-пользователь – организация, которая пользуется услугами обслуживающей организации и в отношении финансовой отчетности которой проводится аудит.</p>

Многие организации (в том числе, очень малые) часто передают на аутсорсинг некоторые виды финансовых операций, таких как:

- Расчет заработной платы;
- Интернет-продажи;
- ИТ-услуги;
- Управление активами (складирование запасов, инвестиции и т. д.); а также
- Бухгалтерские услуги, например, обработка операций, ведение бухгалтерского учета и подготовка финансовой отчетности.

Эти сторонние организации (предоставляющие услуги, относящиеся к финансовой отчетности) называются «обслуживающими организациями».

В тех случаях, когда используются услуги обслуживающих организаций, аудитору необходимо учитывать влияние выполняемых ими действий на внутренний контроль аудируемой организации. Это включает:

- Получение достаточной информации для оценки рисков существенных искажений; а также
- Разработка соответствующего ответа на риски.

В малых организациях услуги аутсорсинга могут иметь важное значение для текущей деятельности организации, но не иметь отношения к аудиту. Это может произойти в случае наличия достаточного внутреннего контроля в организации для снижения рисков

существенного искажения или для проведения аудиторских процедур по существу для снижения выявленных рисков.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Использование услуг обслуживающей организации для подготовки финансовой отчетности не освобождает руководство (и ЛОКУ) от своих обязанностей по подготовке финансовой отчетности.

Существует два типа отчетов, которые обслуживающие организации могут предоставлять своим пользователям:

- **Отчеты 1 типа - описание и структура средств контроля в обслуживающей организации**
В этих отчетах приводятся данные о разработке и внедрении средств контроля, но не об их операционной эффективности. Такие отчеты могут быть информативными, но предполагают ограниченное использование для аудитора при понимании того, действовали ли ключевые средства контроля обслуживающей организации в течение проверяемого периода.
- **Отчеты 2 типа - описание, структура и операционная эффективность средств контроля**
Эти отчеты могут использоваться аудитором для рассмотрения вопроса о том, что:
 - протестированные аудитором обслуживающей организации средства контроля имеют отношение к операциям организации, остаткам по счетам, раскрытиям и связанным с ними предпосылками, и
 - тесты средств контроля, выполненные аудитором обслуживающей организации, и их результаты являются адекватными (то есть продолжительность периода, на который распространяются эти тесты, и время, прошедшее с момента выполнения этих тестов).

Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
402.9	<p>При получении понимания организации-пользователя в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор организации-пользователя должен получить понимание того, каким образом организация-пользователь использует услуги обслуживающей организации в своей деятельности, включая следующее (см. пункты A1-A2):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) характер предоставляемых обслуживающей организацией услуг и значимость таких услуг для организации-пользователя, включая их воздействие на систему внутреннего контроля организации-пользователя (см. пункты A3-A5); (b) характер и существенность обрабатываемых операций либо счетов или процессов подготовки финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией (см. пункт A6); (c) степень взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя (см. пункт A7); (d) характер отношений между организацией-пользователем и обслуживающей организацией, включая соответствующие условия договоров о видах деятельности, осуществляемых обслуживающей организацией (см. пункты A8-A11).
402.10	<p>При получении понимания системы внутреннего контроля, применимой к конкретному аудиту, в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) 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 A12-A14).</p>
402.11	<p>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.</p>
402.12	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 A15-A20).

Если используются услуги обслуживающих организаций, аудитор должен рассмотреть вопросы, изложенные в таблице ниже:

Документ 15.3-2

Вопросы для рассмотрения	Описание
Какие услуги (относящиеся к аудиту) предоставляются?	<ul style="list-style-type: none"> • Определите: <ul style="list-style-type: none"> - характер предоставляемых услуг; - существенность обрабатываемых операций; а также - счета или процессы подготовки финансовой отчетности, которые затронуты • Рассмотрите условия договора или соглашения об обслуживании между организацией-пользователем и обслуживающей организацией. • Определите степень взаимодействия (действия) обслуживающей организации и организации-пользователя. • Рассмотрите отчеты обслуживающих организаций, аудиторов этих организаций (включая письма руководству), службы внутренних аудиторов или регулирующих органов по вопросам средств контроля данной обслуживающей организации.
Какие соответствующие внутренние средства контроля внедрены?	<ul style="list-style-type: none"> • Являются ли средства контроля в обслуживающей организации соответствующими аудиту? Если нет, то необходим подход по существу. Если да, аудитор должен быть уверен в том, что средства контроля в обслуживающей организации надлежащим образом разработаны и внедрены. <ul style="list-style-type: none"> • Существуют ли средства контроля, установленные организацией-пользователем (которые могут быть протестированы), которые уменьшают существенные операционные риски, независимо от средств контроля обслуживающей организации? Например, средства контроля организации-пользователя за расчетом заработной платы могут включать: <ul style="list-style-type: none"> - Сравнение данных, переданных в обслуживающую организацию с отчетами обслуживающей организации после того, как эти данные были обработаны; - Выборочный пересчет сумм заработной платы на предмет точности расчетов; а также - Проверку общей суммы заработной платы на предмет ее обоснованности.
Степень доверия средствам контроля обслуживающей организации?	<ul style="list-style-type: none"> • Получите отчеты 1-го и 2-го типа при их наличии. Договоры с обслуживающими организациями часто включают условия предоставления таких отчетов; • Установите контакт с обслуживающей организацией для получения конкретной информации; <ul style="list-style-type: none"> • Посетите обслуживающую организацию и выполните необходимые процедуры; или • Привлеките другого аудитора для выполнения необходимых процедур.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Проверьте формулировки отчетов обслуживающей организации на предмет возможных ограничений использования. Такие ограничения могут применяться к руководству, обслуживающей организации и ее клиентам, а также к аудиторам организации-пользователя.

Ответные действия на риск

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
402.13	<p>При определении достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных из отчетов 1-го и 2-го типов, аудитор организации-пользователя должен удостовериться:</p> <ol style="list-style-type: none"> в профессиональной компетентности и независимости аудитора обслуживающей организации от самой обслуживающей организации; надлежащем характере стандартов, согласно которым был подготовлен отчет 1-го или 2-го типа (см. пункт А 21).
402.14	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> оценить, подходящая ли дата или период используется при описании и в структуре средств контроля обслуживающей организации для целей аудитора организации-пользователя; оценить достаточность и надлежащий характер доказательств, содержащихся в отчете, для понимания системы внутреннего контроля организации-пользователя, применимой для конкретного аудита; 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).

15. КРАТКИЙ ОБЗОР ТРЕБОВАНИЙ ДРУГИХ МСА

402.15	<p>В ответ на оцененные риски в соответствии с МСА 330 аудитор организации-пользователя должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 обслуживаемой организации от лица аудитора организации-пользователя (см. пункты A24–A28).
402.16	<p>Если оценка рисков аудитором организации-пользователя включает ожидание того, что средства контроля в обслуживаемой организации работают эффективно, аудитор организации-пользователя должен собрать аудиторские доказательства операционной эффективности этих средств контроля посредством одной или нескольких следующих процедур:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) получение отчета 2-го типа, в случае его наличия; (b) проведение соответствующих тестов средств контроля в обслуживаемой организации; (c) привлечение другого аудитора для проведения тестов средств контроля в обслуживаемой организации от лица аудитора организации-пользователя (см. пункты A29 – A30).
402.17	<p>Если в соответствии с пунктом 16(a) аудитор организации-пользователя планирует использовать в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля обслуживаемой организации отчет 2-го типа, аудитор организации-пользователя должен определить, содержатся ли в отчете аудитора обслуживаемой организации достаточные надлежащие аудиторские доказательства эффективности средств контроля, подтверждающие оценку рисков аудитором организации-пользователя, что достигается путем:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) оценки того, подходящая ли дата или период используется при описании, в структуре и при определении операционной эффективности средств контроля обслуживаемой организации для целей аудитора организации-пользователя; (b) установления того, являются ли дополнительные средства контроля организации-пользователя, определенные обслуживаемой 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 обслуживаемой организации, и их результаты, описанные в отчете аудитора обслуживаемой организации, предпосылкам в отношении финансовой отчетности организации-пользователя и дают ли они достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подтверждения оценки рисков аудитором организации-пользователя (см. пункты A31–A39).
402.19	<p>Аудитор организации-пользователя должен запросить у руководства организации-пользователя, сообщала ли обслуживаемая 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 не устранения 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 A41)</p>

Отвечая на оцененные риски, аудитор должен рассмотреть следующие вопросы.

Документ 15.3-3

Вопросы для рассмотрения	Описание
Можно ли получить необходимые доказательства из данных, хранящихся в организации-пользователе?	<p>Если да, получите достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соответствующих предпосылок финансовой отчетности.</p> <p>Если нет, проведите дальнейшие аудиторские процедуры с целью получения доказательств, например, привлечите другого аудитора для проведения таких процедур в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя.</p>
Определите степень доверия, в отношении отчетов 1-го и 2-го типа	<ul style="list-style-type: none"> • Следует удостовериться в профессиональной компетентности и независимости аудитора и адекватности стандартов, согласно которым были подготовлены эти отчеты; • Оцените, являются ли дата или период, используемые при описании и в структуре средств контроля обслуживающей организации, подходящими для целей аудитора организации-пользователя; • Оцените достаточность и уместность доказательств, содержащихся в отчете, для понимания системы внутреннего контроля организации-пользователя, применимой для аудита; а также • Установите, являются ли дополнительные средства контроля организации-пользователя, определенные обслуживающей организацией, уместными для организации-пользователя, и, если это так, получите понимание того, разработаны ли такие средства контроля в организации-пользователе. <p>Обратите внимание, что в отчете 1-го типа нет доказательств того, что внутренние средства контроля обслуживающей организации действовали эффективно в течение определенного периода времени. Если отчет 2-го типа недоступен, аудитор может потребоваться провести тестирование средств контроля обслуживающей организации или привлечь другого аудитора для проведения такого тестирования.</p>
Тестирование записей и средств контроля	По возможности, получите достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соответствующих предпосылок финансовой отчетности из записей, находящихся в организации-пользователе.
Получение аудиторских доказательств от обслуживающей организации	<p>Если записей организации-пользователя недостаточно, аудитор должен собрать аудиторские доказательства операционной эффективности работы средств контроля обслуживающей организации путем:</p> <ul style="list-style-type: none"> • получения отчета 2-го типа, при его наличии; • проведения соответствующих тестов средств контроля в обслуживающей организации; или • привлечения другого аудитора для проведения тестов средств контроля в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя.
Запросы о значимых событиях (недобросовестные действия, т.п.)	Направьте запрос руководству, сообщала ли обслуживающая организация (или уведомляла) о каких бы то ни было недобросовестных действиях, несоблюдении законов и нормативных актов или о неисправленных искажениях, которые могут повлиять на финансовую отчетность.

Подготовка заключения

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
402.20	Аудитор организации-пользователя должен модифицировать мнение в аудиторском заключении аудитора организации-пользователя в соответствии с МСА 705(пересмотренным), 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).
402.21	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).
402.22	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).

Когда используется отчет 1-го или 2-го типа обслуживающей организации, в заключении аудитора организации-пользователя нельзя ссылаться на работу аудитора обслуживающей организации, если это не предусмотрено законом. 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 случаях аудитор организации-пользователя обязан отметить в своем заключении, что ссылка на аудитора организации-пользователя не уменьшает ответственность аудитора организации-пользователя.

15.4 МСА 501 — Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях

Параграф #	Цель(и) МСА
501.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении: <ul style="list-style-type: none"> (а) существования и состояния запасов; (б) полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации; (в) представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Присутствие при проведении инвентаризации запасов

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
501.4	Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем: <ul style="list-style-type: none"> (а) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы (см. пункты А1–А3): <ul style="list-style-type: none"> (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); (б) проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.
501.5	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).
501.6	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.
501.7	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 (пересмотренный) (см. пункты А12–А14).
501.8	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: <ul style="list-style-type: none"> (а) запросить подтверждение у этого третьего лица относительно количества и состояния запасов организации, находящихся у него на хранении (см. пункт А15); (б) провести инспектирование или иные аудиторские процедуры, уместные при таких обстоятельствах (см. пункт А16).

Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть их наличие и состояние, как указано ниже.

Документ 15.4-1

Процедуры	Описание
Присутствие при инвентаризации	<ul style="list-style-type: none"> • Оцените указания руководства для учета / контроля за результатами пересчета; • Проведите наблюдение за выполнением установленных руководством процедур пересчета; • Проинспектируйте запасы и выполните контрольные пересчеты; • Произведите сверку изменений в запасах между датой пересчета и отчетной датой; а также • Проведите альтернативные процедуры, если присутствие неосуществимо.

Процедуры	Описание
Подтверждение / инспектирование запасов, содержащихся у третьих лиц	<ul style="list-style-type: none"> • Направьте запрос о подтверждении количества / состояния запасов; а также • Проведите инспектирование или иные уместные аудиторские процедуры.

Запросы о судебных разбирательствах и претензиях

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
501.9	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 A17–A19): (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 A20).
501.10	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 A21–A25).
501.11	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; (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).
501.12	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.

Для выявления судебных разбирательств и претензий, которые могут вызвать риск существенных искажений, аудитор должен проводить процедуры, изложенные в следующей таблице.

Документ 15.4-2

Процедуры	Описание
Запрос информации и проверка соответствующих документов	<ul style="list-style-type: none"> • Направьте запросы руководству и иным лицам; • Изучите протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление; • Изучите переписку между организацией и ее внешним юристом; а также • Проверьте данные на счетах учета расходов на юридические услуги.
Взаимодействие с внешним юрисконсультантом	В тех случаях, когда судебные разбирательства или претензии выявляются или подозреваются, аудитор должен использовать письменный запрос, подготовленный руководством и направленный аудитором, с просьбой к внешнему юристу организации о непосредственном взаимодействии с аудитором. Если закон запрещает эту процедуру или когда руководство отказывается в разрешении на контакт с внешним юристом, должны проводиться альтернативные процедуры, такие как рассмотрение всей имеющейся документации и дополнительные запросы. Если альтернативных процедур недостаточно, то мнение аудитора должно быть модифицировано.

Процедуры	Описание
Получение заявлений руководства	Направьте запрос руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, о предоставлении письменных заявлений на предмет того, что все известные существующие или возможные судебные разбирательства и претензии были раскрыты и должным образом учтены при подготовке финансовой отчетности.

Информация по сегментам

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
501.13	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.

Поскольку информация по сегментам чаще всего не применяется при проверке МСП, они далее не рассматриваются в настоящем Руководстве.

15.5 МСА 510 — Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода

Параграф #	Цель(и) МСА
510.3	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.

Настоящий стандарт дает рекомендации относительно остатков на начало периода, когда финансовая отчетность проверяется впервые или когда финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
510.5	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.
510.6	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.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
510.7	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.
510.8	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.
510.9	Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и подготовленное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период, согласно МСА 315 (пересмотренного).
510.10	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 (пересмотренным) (см. пункт А8).
510.11	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 (пересмотренный).
510.12	Если аудитор приходит к выводу, что: (а) принципы учетной политики текущего периода не применяются последовательно в отношении остатков на начало периода в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или (б) 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 (пересмотренным).
510.13	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 (пересмотренным) и МСА 710 (см. пункт А9).

Требования резюмированы в таблице ниже.

Документ 15.5-1

Вопросы для рассмотрения	Описание
Остатки на начало периода содержат искажения, которые могут повлиять на текущий период?	<ul style="list-style-type: none"> Изучите последнюю финансовую отчетность и заключение предшествующего аудитора (если таковые имеются); Определите, что итоговые остатки за предыдущий период были правильно перенесены и отражают использование соответствующей учетной политики; Проведите обзор рабочей документации предшествующего аудитора; а также Выполните аудиторские процедуры в текущем периоде, чтобы получить доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода. Это особенно важно, если финансовая отчетность за предыдущий год не была проверена.
Определение влияния на текущий период выявленных искажений	<ul style="list-style-type: none"> Выполните дополнительные аудиторские Процедуры, уместные в обстоятельствах; Оцените модификацию мнения предшествующего аудитора; а также Удостоверьтесь, что принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в течение текущего периода.
Определение влияния на аудиторское мнение	<p>Если модифицированное мнение предшествующего аудитора остается актуальным, или остатки на начало периода содержат искажение, существенным образом влияющее на финансовую отчетность за текущий период (влияние которого надлежащим образом не учтено, не представлено или не раскрыто), аудитору необходимо выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.</p> <p>Необходимость включения в аудиторское заключение раздела «Прочие сведения» должна быть рассмотрена.</p>

15.6 МСА 600 - Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)

Параграф №	Цель(и) МСА
600.8	<p>Цели аудитора состоят в том, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности группы; (b) действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы: <ul style="list-style-type: none"> (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.

Параграф #	Соответствующая выдержка из текста МСА
600.9	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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; (g) 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 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).

Этот стандарт содержит руководство по особым вопросам, которые применяются к аудиту отчетности группы. В нем излагаются обязанности, взаимодействие и требования для и между:

- руководителей аудита группы, команды аудитора группы; а также
- аудиторов компонентов, которые выполняют работу (например, аудит подразделения, филиала или дочерней компании группы) от имени команды аудитора группы, а затем сообщают о результатах.

Описанные требования также могут быть полезны для других ситуаций, когда аудитор привлекает другого аудитора к некоторой части аудируемой финансовой отчетности. (Это может включать наблюдение за инвентаризацией запасов или выполнение конкретных процедур в отдаленном месте.)

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Определение компонента группы является широким. Прежде чем заключить, что этот стандарт не применим, убедитесь, что значительный компонент на самом деле не существует. Компонент может быть результатом организационной структуры организации (например, дочерние компании, подразделения, филиалы, совместные предприятия или объекты инвестиций, учитываемые методами долевого участия или первоначальной стоимости) или систем подготовки финансовой отчетности, организованных по функциям, продуктам, услугам или по территориальным подразделениям. Если значительный компонент существует, этот стандарт описывает ряд требований, касающихся:

- Ответственности руководителя аудита группы;
- Планирования аудита и существенности;
- Оценки риска и ответных действий на риск;
- Отношений между командой аудитора группы и аудиторами компонентов;
- Характера и объема взаимодействия; а также
- Средств контроля на уровне группы и процесса консолидации.

Примечание: Предполагая, что аудиты группы не так часто встречаются при аудите МСП, следующая таблица включает только выдержки из многих требований, содержащихся в стандарте.

Документ 15.6-1

Суммарные выдержки из текста раздела стандарта «Требования»	
Ответственность 600.11	<ul style="list-style-type: none"> • Руководитель аудита группы отвечает за общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы в соответствии с профессиональными стандартами. • В аудиторском заключении о финансовой отчетности группы не должно быть ссылки на аудитора компонента.
Принятие клиента/ продолжение отношений с клиентом и планирование 600.12-16	<ul style="list-style-type: none"> • Команда аудитора группы должна получить понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения в объеме, достаточном для выявления компонентов, которые могут являться значительными. • Руководитель аудита группы должен согласовать условия выполнения задания по аудиту группы. • Команда аудитора группы должна разработать общую стратегию аудита и план аудита группы.
Понимание Группы, ее Компонентов и их окружения 600.17-18	<p>Аудитор группы должен получить понимание, достаточное для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Подтвердить или пересмотреть первоначальные результаты определения компонентов, которые могут быть значительными; а также • Оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу недобросовестных действий или ошибок.
Понимание Компонента 600.19-20	<p>Если команда аудитора группы планирует сделать запрос о выполнении работы в отношении финансовой информации компонента аудиторами компонента, она должна получить понимание в отношении следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> • насколько аудитор компонента понимает и будет соблюдать этические требования, относящиеся к аудиту группы и, в частности, является ли он независимым; • какова профессиональная компетентность аудитора компонента; • сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в объеме, необходимом для получения достаточных соответствующих аудиторских доказательств; а также • осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за деятельностью аудиторов.

Суммарные выдержки из текста раздела стандарта «Требования»	
<p>Существенность 600.21-23</p>	<p>Команда аудитора группы должна определить следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Существенность для финансовой отчетности группы в целом при разработке общей стратегии аудита группы; • Более низкие суммы по сравнению с уровнем существенности для финансовой отчетности группы в целом, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытий информации; • Уровень существенности компонента для тех из них, аудиторы которых будут проводить аудит или обзорную проверку в целях аудита группы; а также • Пороговое значение, выше которого искажения не могут расцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы. <p>Команда аудитора группы также должна оценить, определена ли надлежащим образом существенность для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента.</p>
<p>Ответ на оцененные риски 600.24-31</p>	<p>Аудитор должен разработать и реализовать надлежащие меры в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности.</p> <p>Команда аудитора группы должна:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определить вид работ, который должна выполнить команда аудитора группы или аудиторы компонентов по ее поручению в отношении финансовой информации компонентов; • Оценить целесообразность выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы; а также • Оценить надлежащий характер, полноту и точность связанных с консолидацией корректировок и реклассификаций, а также наличие каких-либо факторов риска недобросовестных действий или признаков возможной предвзятости руководства. <p>Для компонента, который является значительным в силу его индивидуальной финансовой значимости для группы, команда аудитора группы или аудитор компонента от ее имени должны провести аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности компонента.</p>
<p>Процесс консолидации 600.32-37</p>	<p>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.</p> <p>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 корректировки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.</p>
<p>События после отчетной даты 600.38-39</p>	<p>Команда аудитора группы или аудиторы компонентов должны выполнить процедуры, предназначенные для выявления событий, произошедших 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.</p> <p>Команда аудитора группы должна попросить аудиторов компонентов проинформировать ее о событиях после отчетной даты, если им станет о них известно.</p>

Суммарные выдержки из текста раздела стандарта «Требования»	
<p>Информационное взаимодействие с аудитором компонента 600.40-41</p>	<p>Команда аудитора группы должна своевременно информировать аудитора компонента о своих требованиях. Такая информация должна содержать описание выполняемых работ, информацию об использовании выполненных работ, а также форме и содержании сообщения, направляемого аудитором компонента команде аудитора группы. Она также должна включать следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • подтверждение того, что аудитор компонента будет сотрудничать с командой аудитора группы; • надлежащие этические требования и требования независимости; • уровень существенности для компонента; • выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки, которые имеют отношение к работе аудитора компонента; а также • перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы, и своевременную информацию о связанных сторонах, которые ранее не были идентифицированы руководством группы или командой аудитора группы. <p>Команда аудитора группы должна запросить у аудитора компонента информацию по вопросам, имеющим значение для выводов команды аудитора группы по итогам аудита. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • выполнял ли аудитор компонента: <ul style="list-style-type: none"> - этические требования, включая требования независимости и профессиональной компетентности, и - требования команды аудитора группы; • каков был состав финансовой информации компонента, по которой аудитор компонента представляет свой отчет; • сведения о случаях несоблюдения законов или нормативных актов; • перечень неисправленных искажений; • информация о признаках возможной предвзятости руководства; • информацию о любых выявленных значительных недостатках системы внутреннего контроля на уровне компонента; • иные значительные вопросы, о которых аудитор компонента уже информировал или собирается проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, компонента, включая совершенные или подозреваемые недобросовестные действия; • все другие вопросы, которые могут иметь значение для аудита группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменном заявлении, которое аудитор компонента запросил у руководства компонента; а также • общие результаты, выводы или мнение аудитора компонента.
<p>Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств 600.42-45</p>	<p>Команда аудитора группы должна:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обсудить значительные вопросы, возникшие в связи с оценкой, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством группы; а также • Определить необходимость проверки других частей аудиторской документации аудитора компонента. <p>Если работа аудитора компонента недостаточна, команда аудитора группы должна определить, какие дальнейшие процедуры необходимо выполнить и кто их будет выполнять: аудитор компонента или команда аудитора группы.</p> <p>Команда аудитора группы должна оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате проведенных аудиторских процедур.</p> <p>Руководитель аудита группы должен оценить влияние любых неисправленных искажений на мнение аудитора группы и любых случаев невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.</p>

Суммарные выдержки из текста раздела стандарта «Требования»

<p>Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы 600.46-49</p>	<p>Команда аудитора группы должна принять решение, о каких выявленных недостатках системы внутреннего контроля информировать руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление группы.</p> <p>Если выявлены недобросовестные действия, команда аудитора группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня.</p> <p>Команда аудитора группы должна информировать о следующих вопросах:</p> <ul style="list-style-type: none"> • обзор видов работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов; • обзор характера запланированного участия команды аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении финансовой информации значительных компонентов; • случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная командой аудитора группы, вызвала обеспокоенность качеством работы данного аудитора; • любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например, когда доступ команды по аудиту группы к информации может быть ограничен; а также • 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, когда эти недобросовестные действия привело к существенному искажению финансовой отчетности группы.
<p>Документация 600.50</p>	<p>Команда аудитора группы должна отражать в аудиторской документации следующие вопросы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • анализ компонентов с указанием тех из них, которые являются значительными, и вид работ, выполненных в отношении финансовой информации компонентов; • характер, сроки и объем участия команды аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении значительных компонентов, включая, когда это применимо, анализ командой аудитора группы соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов и сделанных ими выводов; а также • обмен письменными сообщениями между командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении требований команды аудитора группы.

15.7 МСА 610 (Пересмотренный, 2013) — Использование работы внутренних аудиторов

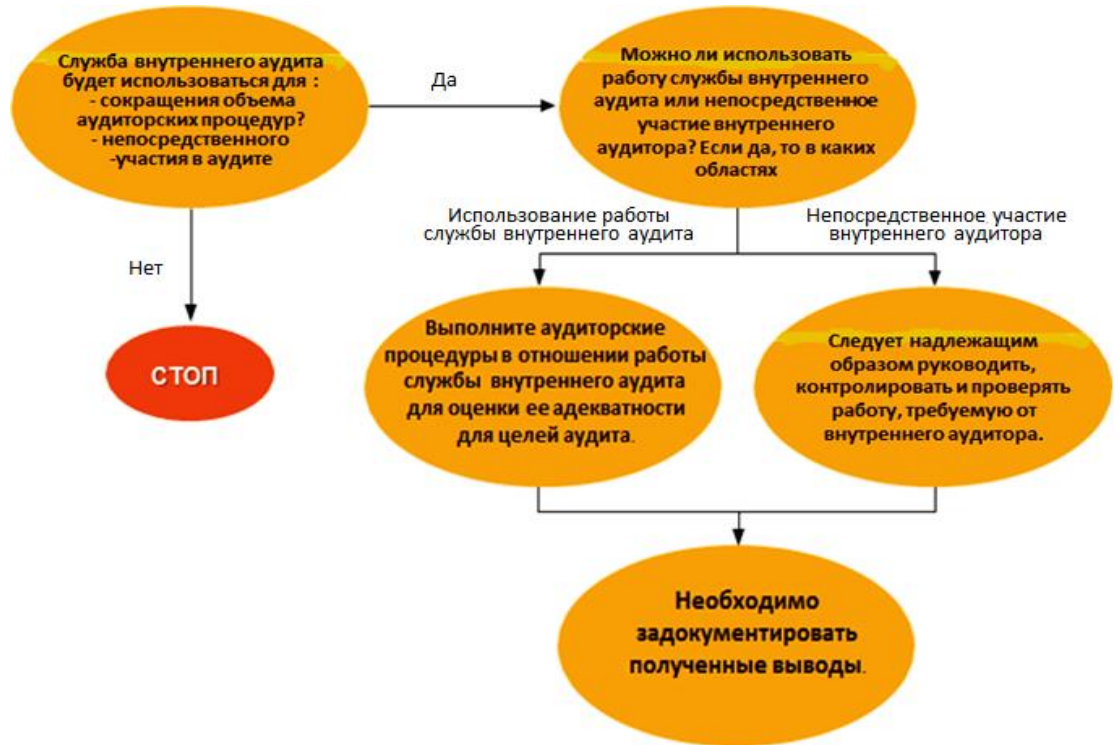
Параграф #	Цель(и) МСА
610.8	<p>Целями внешнего аудитора в случае, если в организации имеется служба внутреннего аудита и внешний аудитор планирует использовать ее работу для изменения характера или сроков либо уменьшения объема аудиторских процедур, выполняемых им непосредственно, или привлечь внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, является:</p> <p>(а) определить, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована или внутренние аудиторы привлечены к непосредственному участию, и если да, то в каких областях и в каком объеме, а затем:</p> <p>(b) в случае использования работы службы внутреннего аудита определить, пригодна ли она для использования в целях аудита;</p> <p>(с) в случае привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию установить надлежащий надзор и осуществлять руководство и проверку их работы.</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
315.6	<p>Процедуры оценки рисков должны включать следующее:</p> <p>(а) 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);</p> <p>(b) аналитические процедуры (см. пункты А14–А17);</p> <p>(с) наблюдение и инспектирование (см. пункт А18).</p>
610.14	<p>Для целей МСА следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) служба внутреннего аудита – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение действенности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля (см. пункты А1–А4);</p> <p>(b) непосредственное участие внутренних аудиторов – привлечение внутренних аудиторов к выполнению аудиторских процедур при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.</p>

Некоторые (в основном более крупные) организации имеют службу внутреннего аудита с целью проверки практики управления и системы управления рисками, функционирования системы внутреннего контроля и составления отчетов о результатах вместе с рекомендациями для высшего руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Примечание: Поскольку вероятность того, что малых организаций, имеющих службу внутреннего аудита, намного меньше, чем организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам или более крупных организаций, настоящие Руководство не рассматривает детально МСА 610 (пересмотренный, 2013).

Документ 15.7-1



Обзор

Всякий раз, когда в организации существует служба внутреннего аудита, аудитор обязан в соответствии с пунктом 6 МСА 315 (пересмотренный) получить понимание работы этой службы. Это понимание позволит ему определить, следует ли использовать службу внутреннего аудита для:

- изменения характера или сроков или уменьшения объема аудиторских процедур, проводимых непосредственно внешним аудитором; или
- привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите в целях получения аудиторских доказательств.

Примечание: В некоторых юрисдикциях может существовать запрет в соответствии с законом или нормативным актом на непосредственное участие внутренних аудиторов во внешнем аудите.

В тех случаях, когда аудитор решает использовать работу внутреннего аудитора, требования МСА 610 (пересмотренный, 2013 год), как указано ниже, должны соблюдаться.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Всегда выделяйте время для понимания работы службы внутреннего аудита и анализа ее результатов. Это применимо даже в случаях, когда аудитор в конечном итоге решает не полагаться на работу, выполняемую внутренним аудитом. Неприменение запросов о работе внутреннего аудита в соответствии с требованиями МСА 315.6 (пересмотренный) может привести к тому, что будут упущены значительные недостатки средств контроля или некоторые другие негативные результаты, о которых сообщалось в ходе внутреннего аудита.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
610.15	<p>Внешний аудитор определяет, может ли быть использована работа службы внутреннего аудита для целей проводимого им аудита, путем оценки:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) того, в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов (см. пункты A5–A9); (b) уровня компетентности службы внутреннего аудита (см. пункты A5–A9); (c) того, придерживается ли служба внутреннего аудита систематического и упорядоченного подхода, включая контроль качества (см. пункты A10–A11).
610.16	<p>Внешний аудитор не должен использовать работу службы внутреннего аудита, если он установит, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 A12–A14).
610.17	<p>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 A15–A17).</p>
610.18	<p>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 A15–A17) в связи с тем, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) необходимо больше суждений: <ul style="list-style-type: none"> (i) при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур; (ii) оценке собранных аудиторских доказательств (см. пункты A18–A19); (b) оцененный риск существенных искажений на уровне предпосылок, с учетом рисков, определенных как значительные, выше (см. пункты A20–A22); (c) статус службы внутреннего аудита в организации ниже, а применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов; (d) уровень квалификации службы внутреннего аудита ниже.
610.19	<p>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 A15–A22).</p>
610.20	<p>Внешний аудитор должен при информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемом объеме и сроках аудита в соответствии с МСА 260 предоставить информацию о том, каким образом он планирует использовать службу внутреннего аудита (см. пункт A23).</p>
Использование работы службы внутреннего аудита	
610.21	<p>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 A24–A26).</p>
610.22	<p>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.</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
610.23	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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).
610.24	<p>Характер и объем аудиторских процедур, проводимых внешним аудитором, должен соответствовать тому, каким образом внешний аудитор оценивает:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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* (см. пункты А27–А29), и должен предполагать повторное выполнение некоторых работ (см. пункт А30). <p>----- *См. пункт 18.</p>
610.25	<p>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.</p>
<p>Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно</p>	
610.26	<p>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).</p>
610.27	<p>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).</p>
610.28	<p>Внешний аудитор не должен привлекать внутреннего аудитора к непосредственному участию, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) существуют значительные угрозы объективности внутреннего аудитора; (b) внутренний аудитор не обладает достаточной квалификацией для выполнения соответствующих работ (см. пункты А32–А34).
<p>Определение характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите</p>	
610.29	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) объем профессиональных суждений, необходимых <ul style="list-style-type: none"> (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).

Параграф # Соответствующие выдержки из текста МСА

610.30	<p>Внешний аудитор не должен привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите для выполнения аудиторских процедур:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 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).
610.31	<p>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 (пересмотренным) 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).</p>
610.32	<p>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.</p>
Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите	
610.33	<p>До привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите внешний аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
610.34	<p>Внешний аудитор должен руководить, осуществлять надзор и проверку работы, выполненной внутренними аудиторами по аудиторскому заданию, в соответствии с МСА 220. При этом:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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).
610.35	<p>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.</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
Документация	
610.36	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.
610.37	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; (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.

Понимание внутреннего аудита

В более крупных организациях часто создается отдел внутреннего аудита для мониторинга эффективности различных аспектов внутреннего контроля. Объем деятельности внутреннего аудита может включать:

- мониторинг отдельных элементов внутреннего контроля;
- изучение финансовой и операционной информации;
- обзор операционной деятельности;
- обзор соблюдения законов и нормативных актов;
- управление рисками; и / или
- корпоративное управление.

Везде, где существует служба внутреннего аудита согласно МСА 315 (пересмотренный), аудитор должен понимать роль и работу, выполняемые внутренним аудитом. Это понимание включает:

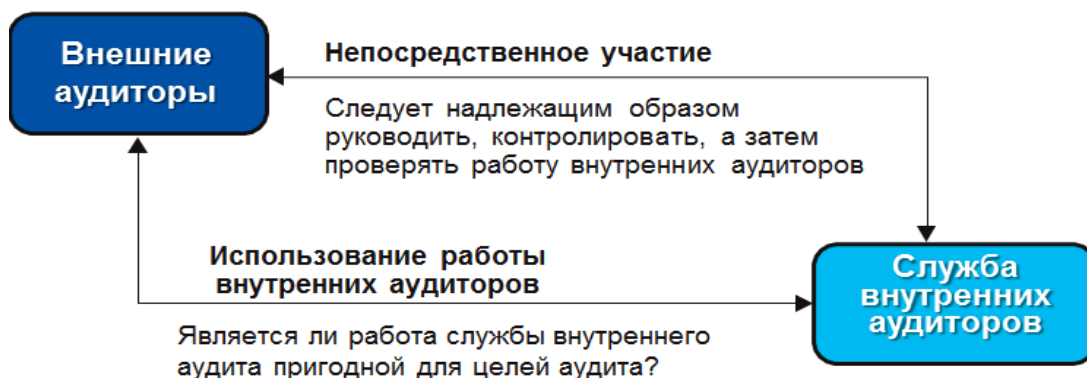
- характер обязанностей службы внутреннего аудита;
- ее организационный статус; а также
- выполненные действия или подлежащие выполнению.

Планирование использования внутреннего аудита

Аудитор, на основании своего понимания службы внутреннего аудита, теперь может решить, следует ли:

- использовать работу службы внутреннего аудита с целью изменения характера или сроков или объема проведения аудиторских процедур, которые внешний аудитор будет непосредственно выполнять. Например, если объем работы службы внутреннего аудита включает обзор внутреннего контроля за финансовой отчетностью, внешний аудитор может полагаться на работу внутреннего аудитора (с учетом ее адекватности) с целью изменить характер и объем аудиторских процедур; или
- использовать внутренних аудиторов для непосредственного участия в аудите (там, где это не запрещено законом или нормативным актом). Внутренние аудиторы должны будут выполнять аудиторские процедуры под руководством внешнего аудитора, его надзором и проверкой им работы внутренних аудиторов.

Сказанное наглядно представлено в следующей схеме:



После того, как будет решено использовать работу службы внутреннего аудита, следующим вопросом станет определение того, в каких областях использовать эту работу и в каком объеме. Такие запланированные решения могут быть полезными в ходе обсуждений между членами аудиторской группы по выполнению задания. См. МСА 320.5 и главу 7 настоящего Руководства.

Примечание:

- В некоторых юрисдикциях запрещено непосредственное участие внутренних аудиторов во внешнем аудите.
- Поскольку внутренние аудиторы представляют собой наемный персонал организации и являются частью ее системы внутреннего контроля, они не являются полностью независимыми. Следовательно, на их работу не следует полагаться в той же степени, что и на работу аудиторской группы внешнего аудитора.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Внешний аудитор должен быть осторожным при выборе вида/характера работы, который будет поручен внутренним аудиторам. Например, они не должны привлекаться для непосредственного участия для выполнения определенных процедур, включая те, которые:

- предполагают вынесение значимых профессиональных суждений для целей аудита.
- связаны с более высокими оцененными рисками существенных искажений, когда суждение, необходимое в проведении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходит за рамки ограниченного.
- имеют отношение к работе, которую выполняли внутренние аудиторы.

Резюме факторов, на которые следует обратить внимание, и требования

В следующей таблице приводится краткое изложение требований.

Задача	Решение
Получить представление о характере обязанностей службы внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> Направьте запрос тем, кто выполняет функцию внутреннего аудита: <ul style="list-style-type: none"> – Может ли система управления рисками (или та, что выполняет аналогичную роль) предоставлять информацию об операционных и регулятивных рисках. – Происходили ли системные изменения, сбои системы или контроля или получена ли другая информация о связанных с системой рисках. – Имели ли место фактические, подозреваемые или предполагаемые недобросовестные действия. Указанные запросы делаются независимо от того, намерен ли внешний аудитор использовать работу внутреннего аудитора.
Пригодна ли работа внутреннего аудита для целей внешнего аудита?	<ul style="list-style-type: none"> Каковы цели и объем работы службы внутреннего аудита? Насколько объективна (независима) служба внутреннего аудита? Являются ли внутренние аудиторы компетентными в профессиональном смысле? Является ли их работа предметом систематического и дисциплинированного подхода, включая контроль качества? Является ли взаимодействие между внутренним и внешним аудитором эффективным?

Задача	Решение
Какое влияние окажет работа внутреннего аудита на внешний аудит?	<p>Следует рассмотреть:</p> <ul style="list-style-type: none"> • характер и объем конкретных работ, выполненных или подлежащих выполнению внутренним аудитором; • уместность работы применительно общей стратегии аудита внешнего аудитора и плана аудита; • оцененные риски существенных искажений на уровне предпосылок для отдельных видов операций, остатков по счетам и раскрытий информации; а также • степень субъективности, имеющей место в оценке аудиторских доказательств, собранных внутренними аудиторами в поддержку соответствующих предпосылок.
Оценка адекватности работы внутреннего аудита для внешнего аудита	<ul style="list-style-type: none"> • Имели ли внутренние аудиторы, выполняющие работу, надлежащую техническую подготовку и навыки? • Правильно ли планировалась, выполнялась, находилась под надзором, проверялась и документировалась их работа? • Было ли собрано достаточное количество надлежащих доказательств, позволяющих внутренним аудиторам сделать обоснованные выводы? • Являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах? • Соответствуют ли какие-либо отчеты, подготовленные внутренними аудиторами, результатам выполненной ими работы? • Были ли какие-либо исключения или необычные вопросы, раскрытые внутренними аудиторами, надлежащим образом решены?
Документирование результатов	<ul style="list-style-type: none"> • Сделанные выводы об объективности и компетентности внутренних аудиторов и о том, применяют ли они системный и дисциплинированный подход, включая контроль качества; • Характер и объем используемой работы и основание для такого решения; и <p>• Аудиторские процедуры, выполненные внешним аудитором для оценки надлежащего характера использованной работы, и основания для такого решения.</p>

Резюме требований в отношении привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

В следующей таблице описываются вопросы, подлежащие рассмотрению при непосредственном участии в аудите Внутреннего Аудитора.

Документ 15.7-3

Вопросы для рассмотрения	Комментарии
Объективность	Существуют ли значительные угрозы объективности внутренних аудиторов?
Компетентность	Являются ли внутренние аудиторы компетентными для выполнения требуемой работы?
Условия соглашения	<p>Получите письменные заявления от уполномоченного представителя юридического лица о том, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • внутренние аудиторы готовы следовать инструкциям внешнего аудитора; а также • организация не будет вмешиваться в работу, выполняемую внутренними аудиторами для внешнего аудитора.
Конфиденциальность	Получите письменное заявление от внутренних аудиторов о том, что они будут хранить конфиденциальность по конкретным вопросам, какие указаны внешним аудитором, и незамедлительно информировать последнего о любой угрозе их объективности.
Выполняемая работа	<p>Обеспечьте четкое понимание характера и объема работы, проводимой внутренними аудиторами.</p> <p>Убедитесь, что процедуры не запрещены в соответствии с пунктом 30 МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.).</p>
Взаимодействие и рабочие документы	Следует согласовать информацию, которая должна быть сообщена по ходу выполнения работы, а также форму и содержание рабочих документов, которые будут подготовлены.

Подготовка заключения

Внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение и эта ответственность не уменьшается в случае использования внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или в случае непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите. Как следствие, в заключении внешнего аудитора не должно быть ссылки на работу внутренних аудиторов.

15.8 МСА 620 — Использование работы эксперта аудитора

Параграф #	Цель(и) МСА
620.5	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) определить необходимость использования работы эксперта аудитора; (б) при использовании работы эксперта аудитора определить, соответствует ли эта работа целям аудита.

Документ 15.8-1

Оценка риска	<p>Привлекается ли эксперт аудитора для получения аудиторских доказательств? Если да:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Какие процедуры требуются? • Является ли эксперт компетентным, способным и объективным? <p>Можем ли мы понять характер работы, выполняемой экспертом аудитора? Следует согласовать условия взаимодействия с экспертом аудитора.</p>	Ответ на риск	<p>Оцените адекватность работы, выполняемой экспертом аудитора, включая выводы, заключения, допущения и источники данных.</p> <p>Определите, требуется ли какая-либо дальнейшая аудиторская работа.</p>
---------------------	--	----------------------	---

Подготовка заключения	<p>В аудиторском заключении, содержащем немодифицированное мнение, нельзя ссылаться на работу эксперта.</p> <p>Если получено недостаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, аудиторское заключение должно быть модифицированным.</p>
------------------------------	--

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
620.6	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) эксперт аудитора – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа в этой области помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Эксперт аудитора может быть либо внутренним экспертом (из числа партнеров или сотрудников, включая временных сотрудников или организации, входящей в состав сети), либо внешним экспертом (см. пункты А1-А3);</p> <p>(б) квалификация – навыки, знания и опыт работы в определенной области;</p> <p>(с) эксперт руководства – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности.</p>

В некоторых ситуациях аудитору может потребоваться экспертиза (в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита) для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Это может быть связано с использованием работы эксперта аудитора, который предоставит аудиторские доказательства в форме отчетов, мнений, оценок и заявлений. Некоторые примеры приведены ниже.

<p>Есть ли необходимость в привлечении эксперта аудитора?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Необходимость в специализированном пересчете запасов; • Оценка активов, таких как земельные участки и строения, техника и оборудование, произведения искусства, ювелирные изделия, запасы и сложные финансовые инструменты; • Определение количества или физического состояния активов, таких как минералы, хранящиеся в запасах, подземные запасы полезных ископаемых и нефти, а также машины и оборудование, которые могли обесцениться; • Вычисление сумм с использованием специализированных техник или методов, таких как актуарная оценка; • Анализ сложных или нетипичных вопросов соблюдения налогового законодательства; • Оценка выполненных и подлежащих выполнению работ по незавершенным контрактам; а также • Юридические заключения, касающиеся толкования соглашений, уставов и положений.
--	--

Этот стандарт дает указания о том, как работу эксперта аудитора можно использовать в качестве надлежащих аудиторских доказательств.

В некоторых случаях аудитор, который не является экспертом в соответствующей области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, может получить достаточное понимание этой области для проведения аудита без эксперта аудитора. Такое понимание может быть получено благодаря:

- опыту аудита организаций, требовавших аналогичной экспертизы.
- обучению или профессиональному развитию в данной области. Это может включать официальные курсы или обсуждение (но не консультации эксперта, для подготовки которой эксперту представлены все соответствующие факты) с экспертами соответствующей области.
- обсуждению с аудиторами, которые выполняли подобные задания.

Примечание: Независимо от того, используется ли работа эксперта или нет, аудитор несет единоличную ответственность за выраженное аудиторское мнение.

Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
620.7	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 A4–A9).
620.8	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 A10): (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 A11–A13).
620.9	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 A14–A20).
620.10	Аудитор должен получить достаточное понимание области знаний и опыта эксперта аудитора, которое позволит аудитору (см. пункты A21–A22): (a) определить характер, объем и цели работы данного эксперта в соответствии с целями аудитора; (b) оценить адекватность выполненной работы целям аудитора.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
620.11	Аудитор должен согласовать, при необходимости в письменной форме, следующие вопросы с экспертом аудитора (см. пункты А23–А26): (а) характер, объем и цели работы данного эксперта (см. пункт А27); (б) соответствующие функции и обязанности аудитора и данного эксперта (см. пункты А28–А29); (с) характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом, в том числе формат всех отчетов, которые будут представлены этим экспертом (см. пункт А30); (d) необходимость соблюдения экспертом аудитора требования конфиденциальности (см. пункт А31).

Документ 15.8-3



Документ 15.8-4

Задача	Требуется
Требуется ли эксперт аудитора для получения аудиторских доказательств?	Рассмотрите необходимость привлечения эксперта в отношении: <ul style="list-style-type: none"> • получения понимания аудитором деятельности организации, включая систему внутреннего контроля; • выявления / оценки рисков существенных искажений; • определения / проведения общих процедур в ответ на оцененные риски на уровне финансовой отчетности; • разработки / выполнения дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок; а также • оценки достаточности / надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных для формирования мнения о финансовой отчетности.
Какие аудиторские процедуры необходимы?	Рассмотрите: <ul style="list-style-type: none"> • характер вопроса и риски существенного искажения; • значимость работы эксперта в контексте аудита; • предыдущая работа (если таковая имеется), выполненная этим экспертом; а также • распространяются ли на эксперта требования политики и процедуры контроля качества, принятые в организации аудитора.

Вопросы	Обсуждение
Обладает ли эксперт аудиторской компетенцией, возможностью и объективностью?	<ul style="list-style-type: none"> • Компетенция определяется характером и уровнем знаний эксперта аудитора. • Возможности относятся к способности эксперта аудитора применять эту компетенцию в обстоятельствах, присущих конкретному заданию (например, географическое местоположение и наличие времени и ресурсов). • Объективность относится к возможному воздействию, которое могут оказать предвзятость, конфликт интересов или влияние третьих лиц на профессиональные суждения эксперта аудитора или его суждения, относящиеся к бизнесу. <p>Другие факторы, которые следует учитывать, включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • личный опыт работы с данным экспертом; • обсуждения, проводимые с экспертом; • обсуждение вопросов с другими аудиторами, знакомыми с работой данного эксперта; • ознакомление с квалификацией эксперта, его членством в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иными формами внешнего признания; • опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом; а также • политика и процедуры контроля качества, принятые в аудиторской организации.
Понимаем ли мы (аудиторы) область специализации эксперта?	<p>Имеется ли достаточное понимание области специализации эксперта аудитора, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • планировать аудит; а также • провести обзор результатов выполненных работ?
Условия соглашения с экспертом по заданию	<p>При определении условий задания учитывайте следующие факторы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • наличие доступа эксперта аудитора к особо важной или конфиденциальной информации организации; • соответствующие функции или обязанности аудитора и эксперта аудитора; • любые мульти-юрисдикционные, законодательные требования или требования нормативных актов; • вопрос, связанный с работой эксперта аудитора, очень сложен; • предыдущий опыт эксперта аудитора с организацией; а также • объем работы эксперта аудитора и его значительность в контексте аудита. <p>Письмо-соглашение будет касаться:</p> <ul style="list-style-type: none"> • характера, объема и цели работы эксперта; • соответствующих функций и обязанностей; • характера, сроков и объема взаимодействия, включая формат отчета; а также требования конфиденциальности. <p>В приложении к МСА 620 изложены вопросы, которые аудитор может рассмотреть для включения в любое письмо-соглашение с внешним экспертом аудитора.</p>

Оценка выполненной экспертом работы

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
620.12	<p>Аудитор должен оценить адекватность работы эксперта аудитора целям аудитора, в том числе (см. пункт А32):</p> <p>(a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов такого эксперта, а также их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам (см. пункты А33–А34);</p> <p>(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);</p> <p>(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).</p>
620.13	<p>Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, аудитор обязан (см. пункт А40):</p> <p>(a) согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть выполнена экспертом, или</p> <p>(b) выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.</p>

**Оцените
адекватность
работы
эксперта**

Оцените соответствие/обоснованность:

- Экспертных заключений/выводов и согласованность с другими аудиторскими доказательствами.
- Ключевых допущений и используемых методов.
- Исходных данных, включая их точность.

Согласуйте с экспертом характер/объем дальнейшей работы, которая должна быть выполнена.

Если работа недостаточна, запланируйте дополнительные аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам

Если результаты работы эксперта неудовлетворительны или не соответствуют другим доказательствам, аудитор должен решить следующие вопросы. Это может включать:

- обсуждение с организацией и экспертом;
- проведение дополнительных аудиторских процедур;
- возможное привлечение другого эксперта; или
- выражение в аудиторском заключении модифицированного мнения.

Подготовка заключения

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
620.14	В аудиторском заключении, содержащем не модифицированное 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).
620.15	Если в аудиторском заключении аудитор ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку это указание важно для понимания модификации мнения аудитора, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора (см. пункт А42).

В аудиторском заключении не должно быть ссылки на работу эксперта. Такая ссылка может быть неправильно истолкована как модификация мнения аудитора или разделение ответственности, тогда как, ни то, ни другое не предполагается.

Однако, если аудитор решает выпустить модифицированное аудиторское заключение в результате работы, выполненной экспертом, может оказаться целесообразным использовать ссылку на работу эксперта аудитора для целей обеспечения понимания модификации мнения аудитора.

В этих обстоятельствах аудитор должен получить разрешение эксперта для использования указанной ссылки.

Если в разрешении отказано, при этом аудитор считает, что ссылка необходима, ему, возможно, потребуется обратиться за юридической консультацией.

15.9 МСА 720 (пересмотренный)— Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации

Параграф #	Цель(и) МСА
720.11	Цель аудитора состоит в том, чтобы в результате ознакомления с прочей информацией: <ol style="list-style-type: none"> рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью; рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита; провести надлежащие процедуры в случае, если аудитор выявит, что такие существенные несоответствия, вероятно, имеют место, или когда ему каким-либо иным образом станет известно о том, что прочая информация, вероятно, существенно искажена; предоставить заключение в соответствии с настоящим стандартом.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
720.13	<p>Аудитор должен (см. пункты А11–А22):</p> <p>(а) определить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией;</p> <p>(б) согласовать с руководством вопрос о том, чтобы аудитор своевременно и, если возможно, до даты аудиторского заключения получил окончательный вариант документа или документов, входящих в состав годового отчета;</p> <p>(с) если некоторые или все документы, определенные в пункте (а), не могут быть получены до даты аудиторского заключения, запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что окончательный вариант документа или документов будет предоставлен аудитору, когда он будет готов, но до его выпуска организацией, чтобы аудитор мог завершить процедуры в соответствии с требованиями настоящего стандарта (см. пункт А22).</p>
720.14	<p>Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и при этом (см. пункты А23–А24):</p> <p>(а) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью. В качестве основы для этого аудитор должен сравнить (чтобы оценить их соответствие) выбранные числовые показатели или другие элементы в составе прочей информации (представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности) с такими числовыми показателями и другими элементами финансовой отчетности (см. пункты А25–А29);</p> <p>(б) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита, в контексте полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных во время аудита (см. пункты А30–А36).</p>
720.15	<p>При ознакомлении с прочей информацией в соответствии с пунктом 14 аудитор должен сохранять повышенное внимание к признакам того, что прочая информация, не относящаяся к финансовой отчетности или к знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, возможно, существенно искажена (см. пункты А24, А37–А38).</p>
720.16	<p>Если аудитор выявил возможное существенное несоответствие (или ему стало известно, что прочая информация, возможно, существенно искажена), он должен обсудить этот вопрос с руководством и при необходимости провести другие процедуры, чтобы определить (см. пункты А39–А43):</p> <p>(а) имеет ли место существенное искажение прочей информации;</p> <p>(б) имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности или</p> <p>(с) необходимо ли аудитору провести вновь изучение организации и ее окружения.</p>
720.17	<p>Если аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение прочей информации, он должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации. Если руководство:</p> <p>(а) соглашается внести исправление, аудитор должен установить, что исправление было внесено;</p> <p>(б) отказывается внести исправление, аудитор должен довести этот вопрос до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и потребовать, чтобы исправление было внесено.</p>
720.18	<p>Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной до даты аудиторского заключения, и прочая информация не исправлена после информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор должен принять надлежащие меры, в том числе (см. пункт А44):</p> <p>(а) рассмотреть последствия для аудиторского заключения и информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, каким образом аудитор планирует указать в аудиторском заключении на наличие существенного искажения (см. пункт 22(е)(ii) или пункт А45);</p> <p>(б) отказаться от задания, если это возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами (см. пункты А46–А47).</p>
720.19	<p>Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, он должен:</p> <p>(а) если прочая информация исправлена, провести соответствующие процедуры, необходимые в конкретных обстоятельствах (см. пункт А48), или</p> <p>(б) если после информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, прочая информация не исправлена, принять надлежащие меры с учетом юридических прав и обязанностей аудитора, чтобы надлежащим образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению (см. пункты А49–А50).</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
720.20	Если в результате проведения процедур, описанных в пунктах 14–15, аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение финансовой отчетности или что необходимо изучение вновь аудитором организации и ее окружения, аудитор должен провести надлежащие процедуры в соответствии с другими МСА (см. пункт А51).
720.21	Аудиторское заключение должно включать отдельный раздел, озаглавленный «Прочая информация» или имеющий иное надлежащее название, если на дату аудиторского заключения: <ul style="list-style-type: none"> (а) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованному торгам, аудитор получил или предполагает получить прочую информацию или (б) в случае аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованному торгам, аудитор получил часть прочей информации или всю прочую информацию (см. пункт А52).
720.22	Когда включение раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение необходимо в соответствии с пунктом 21, этот раздел должен содержать (см. пункт А53): <ul style="list-style-type: none"> (а) заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию; (б) указание на: <ul style="list-style-type: none"> (i) прочую информацию (при ее наличии), полученную аудитором до даты аудиторского заключения; (ii) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованному торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается после даты аудиторского заключения; (с) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации; (d) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта; (е) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения: <ul style="list-style-type: none"> (i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или (ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.
720.23	Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), то он должен проанализировать последствия вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, для подготовки заявления, необходимого в соответствии с пунктом 22(е) (см. пункты А54-А58).
720.24	Если в соответствии с законами или нормативными актами конкретной юрисдикции аудитор должен указать на прочую информацию в аудиторском заключении, используя определенный порядок изложения или определенную формулировку, такое аудиторское заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум (см. пункт А59): <ul style="list-style-type: none"> (а) указание на прочую информацию, полученную аудитором до даты аудиторского заключения; (б) описание обязанностей аудитора в отношении прочей информации; (с) заявление, в явной форме указывающее на результат работы аудитора, выполненной для этой цели
720.25	Для выполнения требований МСА 230 применительно к настоящему стандарту аудитор обязан включить в аудиторскую документацию следующее: <ul style="list-style-type: none"> (а) документацию по процедурам, проведенным в соответствии с настоящим стандартом; (б) окончательный вариант прочей информации, в отношении которой аудитор выполнил работу в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Обзор

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ), могут принять решение - или же это требуется в соответствии с законом и нормативными актами –выпустить отчет (как правило, ежегодно), который содержит или сопровождает финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней. Такие отчеты в печатном или электронном виде предоставляют собственникам или аналогичным заинтересованным лицам информацию об изменениях в организации, ее будущих перспективах, рисках и факторах неопределенности, а также заявление органа управления организации по вопросам корпоративного управления (см. определение в МСА 720 (пересмотренный)).

В случае, когда имеется прочая информация, аудитор обязан ее прочитать и рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие с финансовой отчетностью. Знания аудитора,

Любые такие искажения могут подорвать доверие к финансовой отчетности и к аудиторскому заключению. Если обнаружено несоответствие, аудитор должен предпринять соответствующие меры для ответных действий.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Не стоит предполагать (часто основываясь на прошлом опыте), что руководство не подготовило «прочую информацию». Прежде чем отклонить требования МСА 720 (пересмотренного), аудитору каждый период следует запрашивать прочую информацию, чтобы убедиться в том, что на самом деле никакой «прочей информации» не представлено.

Аудиторское заключение по финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и при этом аудитор не обязан получать аудиторские доказательства, помимо тех, которые необходимы для формирования мнения о финансовой отчетности в отношении прочей информации.

Однако в определенных обстоятельствах аудитору может потребоваться сослаться на прочую информацию в аудиторском заключении (см. Главу 17).

МСА 720 (пересмотренный) включает следующие определения для годового отчета и прочей информации:

Документ 15.9-1

Годовой отчет (МСА 720 Пересмотренный п.12(а))	Прочая информация (МСА 720 Пересмотренный п. 12(с))
<p>Годовой отчет – документ или совокупность документов, подготавливаемых, как правило, на ежегодной основе руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой, с целью предоставить собственникам (или аналогичным заинтересованным лицам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности. Годовой отчет включает в себя финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности или прилагается к ним и обычно содержит информацию об изменениях в организации, о ее будущих перспективах, рисках и факторах неопределенности, заявление органа управления организации и отчеты по вопросам корпоративного управления (см. пункты А1–А5);</p>	<p>Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации (см. пункты А8–А10).</p>

Что такое искажение прочей информации?

Искажение прочей информации может быть количественное или качественное. Искажение - это вопрос суждения о том, может ли оно подорвать доверие к финансовой отчетности, оказывая ненадлежащее влияние на экономические решения пользователей финансовой отчетности. Суждения о том, могут ли искажения прочей информации влиять на экономические решения пользователей, находятся в контексте финансовой отчетности и учитывают конкретные обстоятельства искажения.

Необходимо также рассмотреть вопрос, могут ли пользователи (как группа) быть подвержены влиянию неисправленного искажения. Не все искажения повлияют на экономические решения пользователей. Например, если прочая информация имеет отношение к ключевым показателям эффективности, используемым руководством, то пропуск ключевого показателя эффективности может указывать на то, что прочая информация вводит в заблуждение.

При изучении прочей информации также важным является поддержание профессионального скептицизма. Например, аудитор должен сохранять бдительность в отношении руководства, проявляющего чрезмерный оптимизм в отношении прочей информации, и искать несоответствия информации в финансовой отчетности со сведениями, полученными в ходе аудита.

Обязанности аудитора

В тех случаях, когда прочая информация, будь то финансовая или нефинансовая (кроме финансовой отчетности и аудиторского заключения), включена в годовой отчет организации, МСА 720 (пересмотренный) описывает обязанности аудитора в отношении этой прочей информации, включающие следующие соображения:

Обязанности аудитора	Рассмотрение
Получение прочей информации	При получении и рассмотрении характера прочей информации аудитор должен определить посредством обсуждения с руководством, какой документ (ы) входят в состав годового отчета (или прочая информация, которая должна быть представлена с финансовой отчетностью), а также планируемый способ и сроки выпуска такого документа. В идеале аудитор должен получить эту информацию до даты аудиторского заключения.
Ознакомление с прочей информацией и ее рассмотрение	<ul style="list-style-type: none"> • Соответствующий член аудиторской группы должен ознакомиться с прочей информацией. • Аудитор должен учитывать, есть ли: <ul style="list-style-type: none"> - существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью. - существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями аудитора, полученными в ходе аудита, в контексте полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных в ходе аудита.
Ответные действия аудитора, выполняемые в случаях возможного существенного несоответствия или возможного существенного искажения прочей информации	<p>Если прочая информация представляется существенно искаженной, проводимое аудитором обсуждение с руководством может включать запрос руководству о предоставлении обоснования заявлений, сделанных руководством в рамках прочей информации, которое может помочь аудитору сделать вывод, что информация не является искаженной, потому что, например, может существовать различие в суждении, которое обосновано. Чем субъективнее прочая информация, тем сложнее руководству предоставить дополнительное обоснование.</p> <p>Аудитор использует профессиональное суждение, чтобы определить, является ли дополнительное обоснование достаточным, чтобы убедиться, что существенное искажение отсутствует, или требуются дальнейшие действия, поскольку <u>существенное искажение действительно существует.</u></p>
Ответные действия, когда аудитор делает вывод, что имеется существенное искажение прочей информации	<p>Если сделан вывод, что существенное искажение имеет место и оно не было исправлено, для определения дальнейших действий используется профессиональное суждение. Это включает рассмотрение:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дальнейших последствий для аудита, если прочая информация преднамеренно вводит в заблуждение. • необходимости в юридической консультации. • необходимости информирования об этом с точки зрения применимого законодательства или нормативных актов. • влияния на аудиторское заключение (если потребуется). • рассмотрение вопроса о том, следует ли отказаться от выполнения задания (если это возможно), если прочая информация преднамеренно вводит в заблуждение, таким образом, что честность заявлений руководства ставится под сомнение.
Ответные действия аудитора, проводимые в случаях существенного искажения в финансовой отчетности или в случае необходимости актуализации аудитором организации и ее окружения	Необходимо рассмотреть влияние на оставшуюся часть аудита (например, может потребоваться изучения вновь аудитором организации и ее окружения, что может оказать дальнейшее влияние на оценку аудитором рисков существенных искажений и последующую аудиторскую работу).
«Прочая информация» в аудиторском заключении	<p>Аудиторское заключение должно включать отдельный раздел под заголовком «Прочая информация» (или под другим соответствующим заголовком), если на дату аудиторского заключения:</p> <ul style="list-style-type: none"> • для организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил или ожидает получить прочую информацию; или же • для субъекта, не являющегося вышеупомянутой организацией, аудитор получил некоторую или всю прочую информацию.

Под соответствующим членом аудиторской группы подразумевается тот, кто обладает достаточным опытом и знанием в области аудита и финансовой отчетности для выявления несоответствий между прочей информацией и информацией в финансовой отчетности.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если некоторые документы не будут доступны до даты аудиторского заключения, направьте запрос руководству о предоставлении письменного заявления о том, что окончательная версия документа (-ов) будет предоставлена до его выпуска организацией. Это позволит аудитору выполнить необходимые процедуры. Кроме того, следует рассмотреть вопрос о письменном заявлении руководства в отношении

Степень оценки

Если предполагается, что прочая информация будет включать числовые показатели или другие элементы, представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности, аудитор не должен сопоставлять все числовые показатели или другие элементы прочей информации с данными в финансовой отчетности. Аудитор использует свое профессиональное суждение относительно того, какие числовые показатели или другие элементы сопоставлять, принимая во внимание их значимость, относительный размер (если он количественный) или чувствительность показателя или иного элемента в прочей информации (например, могут быть особенно чувствительными выплаты старшему руководству, основанные на акциях).

В ходе аудита аудитор получает знания об организации, в том числе о вопросах, которые носят прогнозный характер (например, о будущих потоках денежных средств). Эти знания приобретаются в ходе обсуждений, получения аудиторских доказательств и других связанных с этим действий. В отношении многих вопросов в составе прочей информации, которые, по мнению аудитора, могут быть достаточны для того, чтобы дать ему возможность определить, имеет ли место существенное несоответствие между знаниями, полученными им в ходе аудита (например, вспоминая информацию об обсуждениях и полученных аудиторских доказательствах и сделанных выводах) и прочей информацией.

Может существовать информация, относящаяся к прочей информации, которая не обсуждалась во время аудита, или может выходить за рамки знаний аудитора, полученных в ходе аудита (например, информация относительно выбросов организацией парниковых газов). Аудитор также рассматривает эту информацию, если это необходимо, с учетом соответствующих этических требований, требующих от аудитора избегать ситуаций, когда он заведомо ассоциируется с прочей информацией, которая, как полагает аудитор, содержит в существенной степени ложное или вводящее в заблуждение заявление, или в которой пропущены или неоднозначно изложены сведения, в результате чего прочая информация вводит в заблуждение.

Характер и объем работы, выполняемой в отношении прочей информации, также является предметом профессионального суждения. Обязанности аудитора в отношении прочей информации не обязывают его получать доказательства, чтобы иметь возможность дать заключение о достоверности этой информации.

В следующей таблице излагаются требования, когда аудиторское заключение должно включать прочую информацию:

Документ 15.9-3

Содержание раздела «Прочая информация»	Требования
	Заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию.
	Указание на: <ul style="list-style-type: none">• прочую информацию, если таковая имеется, полученную аудитором до даты аудиторского заключения; а также• в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию, если таковая имеется, получение которой ожидается после даты аудиторского заключения.
	Заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и что аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует выводы с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации.
	Описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрением и выпуску заключения о такой прочей информации.
	Если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения: <ul style="list-style-type: none">• заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении; или• если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.

Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренный), то он должен проанализировать последствия вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения.

Если в соответствии с законами или нормативными актами конкретной юрисдикции аудитор должен указать на прочую информацию в аудиторском заключении, используя определенный порядок изложения или определенную формулировку, такое аудиторское заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает, как минимум:

- указание на прочую информацию, полученную аудитором до даты аудиторского заключения;
- описание обязанностей аудитора в отношении прочей информации; а также
- заявление, в явной форме указывающее на результат работы аудитора, выполненной для этой цели.

Последствия влияния прочей информации на аудиторское заключение рассматриваются в Главе 17 настоящего Руководства.

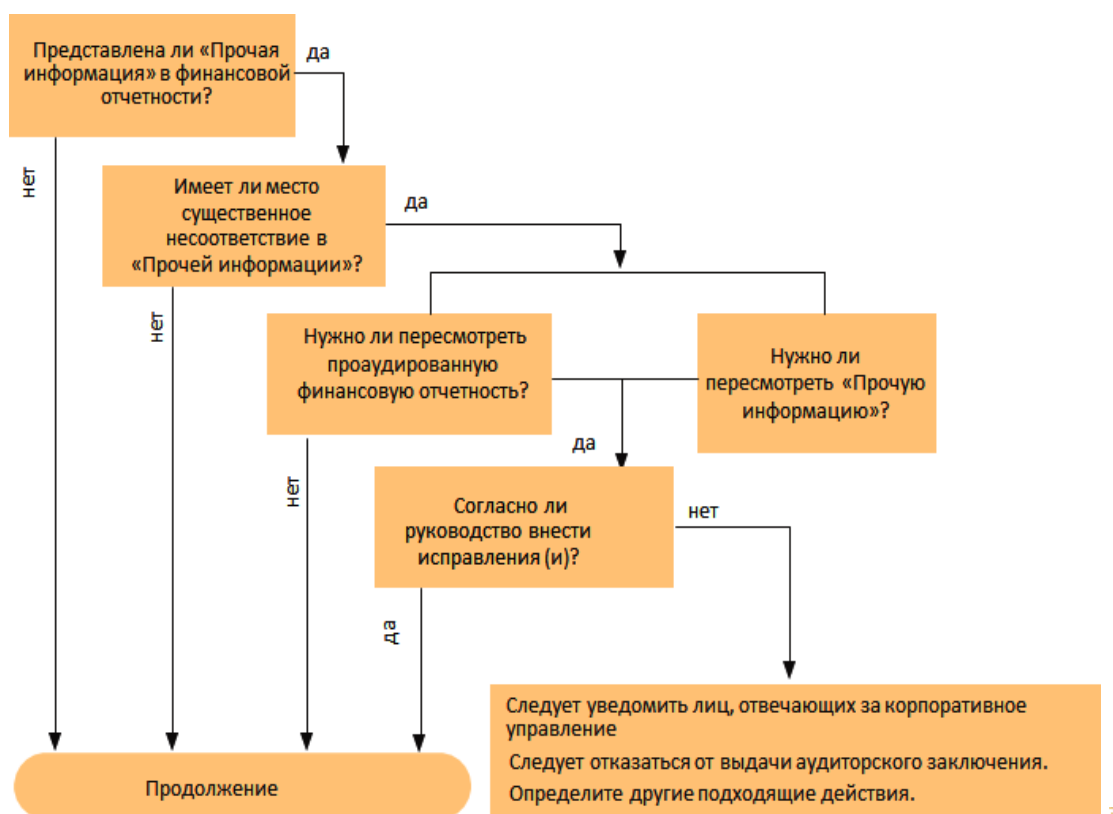
Документация

Аудитор должен документировать процедуры, которые были выполнены в отношении прочей информации.

Кроме того, в итоговую документацию должна быть включена копия окончательного варианта прочей информации, в отношении которой аудитором была выполнена работа.

Краткое изложение некоторых ключевых требований приведено на схеме ниже.

Документ 15.9-4



Содержание Главы		Соответствующие МСА
Различные требования, связанные с документацией по планированию аудита, полученным аудиторским доказательствам и с ее окончательным хранением		МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (пересмотренный), 330
Параграф #	Цель(и) МСА	
230.5	Цель аудитора состоит в подготовке документации, которая обеспечивает: <ul style="list-style-type: none"> (a) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение; (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями. 	
Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА	
230.6	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (i) аудиторских процедур; (ii) МСА 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. 	
230.7	Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно (см. пункт A1).	

16.1 Обзор

Файл аудиторской документации (на бумажном носителе или в электронном виде) играет важную роль в:

- оказании помощи группе по планированию и проведению аудита;
- предоставлении доказательств для демонстрации того, что запланированные процедуры аудита были фактически выполнены;
- оказании помощи лицам, проводящим проверку (включая лиц, проводящих проверку качества выполнения задания) при выполнении своих обязанностей в соответствии с профессиональными стандартами;
- учете суждений, связанных с формированием аудиторского мнения; а также,
- записи вопросов, являющихся значимыми для будущих аудиторских заданий.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Нет необходимости подготавливать документацию о выполнении требований МСА, которые не имеют отношения к обстоятельствам задания. Например, когда МСА в целом не имеет значения (например, МСА 610 (пересмотренный 2013) для целей аудита, когда у организации нет службы внутреннего аудита) или когда требование МСА является условным и такое условие не существует.

Хорошая аудиторская документация – это документация, которая организована надлежащим образом и содержит записи о проделанной работе, полученных аудиторских доказательствах, о применении значительных профессиональных суждений и достигнутых выводах.

Документ 16.1-1

<p>Необходимость файла аудиторской документации</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Поддерживает основу для выводов аудитора, сделанных относительно каждой соответствующей предпосылки финансовой отчетности. • Предоставляет доказательства того, что выполнение задания соответствует требованиям профессиональных стандартов. • Предоставляет доказательства того, что основные бухгалтерские записи и информация, полученные за пределами основных и вспомогательных учетных регистров, согласуются и соответствуют финансовой отчетности.
--	---

Аудиторская документация по аудиту малых организаций обычно бывает менее обширной, чем по аудиту крупных организаций. Это особенно касается тех случаев, когда:

- руководитель задания выполняет всю аудиторскую работу. Документация не будет включать вопросы, связанные с обсуждением в аудиторской группе, распределением обязанностей или контролем; а также
- некоторые вопросы настолько просты, что их более удобно документировать в едином документе с перекрестными ссылками на подтверждающую рабочую документацию. Те вопросы, которые могут документироваться в одном рабочем документе включают один или несколько аспектов, таких, как понимание организации и ее внутреннего контроля, общую стратегию аудита и план аудита, существенность, оцениваемые риски, отмеченные важные вопросы и сделанные выводы.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Безопасность и конфиденциальность данных клиента

Аудиторы воспринимаются клиентами как доверенные консультанты. Это доверие требует, чтобы аудиторские фирмы, внедряли и поддерживали достаточный контроль для защиты информации о клиенте, содержащейся в задании и в других клиентских файлах.

Эта проблема становится более важной, когда данные клиента хранятся у третьих лиц, например, в облаке. Вы можете себе представить, как могут быть недовольны клиенты, если они узнают, что их информация хранилась без защиты паролем или без шифрования, или на компьютерном оборудовании, которое было украдено.

Во многих юрисдикциях в настоящее время существуют законодательные требования, которые конкретно касаются безопасности данных и конфиденциальности. Такие требования необходимо понимать и принимать необходимые меры для обеспечения их соблюдения.

Документация, связанная с КВА

МСА 701 *Информирование о Ключевых Вопросах Аудита в заключении независимого аудитора* рассматривает ключевые вопросы аудита (КВА), которые должны быть включены в аудиторское заключение. Это требование распространяется на организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, но может также распространяться на «организации, представляющие общественный интерес», или на организации государственного сектора, если таковые требования установлены местными законами и нормативными актами. Кроме того,

аудиторы могут добровольно или по просьбе руководства или ЛОКУ информировать о КВА в аудиторском заключении.

В тех случаях, когда применяется МСА 701, определение того, существуют ли ключевые вопросы аудита, является вопросом профессионального суждения. Такие суждения должны быть задокументированы. (См. МСА 230.8 и 230.A10).

Это включает документирование:

- вопросов, требующих значительного внимания аудитора при проведении аудита;
- обоснования определения аудитором того, является ли каждый из этих вопросов ключевым вопросом аудита, о котором аудитор должен проинформировать в аудиторском заключении;
 - а также,
 - где это применимо, обоснование того, когда:
 - нет ключевых вопросов аудита, о которых аудитор должен проинформировать в аудиторском заключении;
 - аудитор решает не информировать в аудиторском заключении о вопросе, который является ключевым вопросом аудита.

Дополнительные рекомендации по ключевым вопросам аудита рассматриваются в Главе 17 настоящего Руководства.

Документация, связанная с Прочей информацией

В разделе 15.9 настоящего Руководства рассматриваются требования МСА 720 (пересмотренного), касающиеся прочей информации, включенной в годовой отчет организации или публикуемой вместе с финансовой отчетностью.

Если применяется МСА 720 (пересмотренный), аудиторская документация должна включать следующее:

- документацию по аудиторским процедурам, выполненным в соответствии с МСА 720 (пересмотренный), относящимся к прочей информации, и
- окончательную редакцию прочей информации, в отношении которой аудитор выполнил работу.

Специфические требования к документации

Многие МСА содержат конкретные требования к документации, которые уточняют требования МСА 230. В следующей таблице приведена ссылка на пункты тех МСА, в которых изложены конкретные требования к документации. Это не означает, что те МСА, которые не включены в указанный перечень, не содержат требований к документации.

Документ 16.1-2

МСА	Наименование	Пункты
210	Согласование условий аудиторских заданий	10-12
220	Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности	24-25
230	Аудиторская документация	Все
240	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности	44-47
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности	29
260 (Пересмотренный)	Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	23
300	Планирование аудита финансовой отчетности	12
315 (Пересмотренный)	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения	32
320	Существенность при планировании и проведении аудита	14
330	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	28-30
450	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита	15
540	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации	23
550	Связанные стороны	28
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)	50
610 (Пересмотренный 2013)	Использование работы внутренних аудиторов	36-37
701	Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении	18

МСА	Наименование	Пункты
720 (Пересмотренный)	Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации	21-24

16.2 Организация аудиторского файла

Система организации и индексации аудиторского файла – это одна из областей внутренней политики аудиторской организации. Последовательный подход с использованием стандартного индекса имеет ряд преимуществ, таких как:

- позволяет легко и удобно размещать конкретные рабочие документы среди документации членов аудиторской группы;
- облегчает просмотр файлов различными контролирующими лицами, такими как менеджер, руководитель задания, лицо, осуществляющее контроль качества выполнения задания и лицо, осуществляющее мониторинг контроля качества;
- обеспечивает согласованность между аудиторскими файлами в аудиторской организации; а также,
- помогает с функциями контроля качества, такими как проверка на предмет отсутствия разрешений, некорректных перекрестных ссылок и нечетких пояснений по обзору.

Аудиторская документация обычно организована в разрезе логических разделов аудиторской работы с использованием системы индексирования. Если файл является электронным, индексирование может быть реализовано в форме создания папок и подпапок. По мере создания каждой части аудиторской документации ей будет присвоена уникальная ссылка, которая напрямую связана с общим индексом аудиторского файла.

В следующем примере резюмированы два подхода к возможному порядку индексации аудиторских файлов. Первый подход заключается в том, что документы индексируются в порядке соответствия тому этапу, когда документы были подготовлены в процессе аудита. Обратите внимание, что завершенные документы (в печатном виде) в целях удобства обычно располагаются в верхней части аудиторского файла. Второй подход предполагает индексацию документов по областям финансовой отчетности, таким, как кредиторская задолженность, дебиторская задолженность, продажи и т.д. В этом файле все документы, относящиеся к оценке рисков и ответным действиям на риски для запасов, будут храниться в разделе инвентаризации. Третьим альтернативным подходом может быть комбинированный подход, когда одни документы индексируются в порядке завершенной стадии аудита, а другие – в разрезе областей финансовой отчетности.

Документ 16.2-1

Индексация в порядке соответствия этапам аудита (выдержки из индекса)		Индексация по разделам финансовой отчетности (выдержки из индекса)	
100-200	Финансовая отчетность и аудиторское заключение	10	Финансовая отчетность и аудиторское заключение
201-300	Налоговые декларации и т.д.	11	Меморандум о завершении работ, чек-листы и т.д.
301-400	Завершение файла , меморандум о завершении работ по заданию, чек-листы и письмо-представление руководства	12	Общая стратегия аудита
401-500	Планирование аудита , включая стратегию аудита и существенность	15	Существенность
501-600	Оценка риска , включая понимание деятельности клиента и его внутренний контроль	A	Денежные средства
601-700	Ответные действия на риск , включая подробные планы аудита по разделам финансовой отчетности	C	Дебиторская задолженность
701-799	Прочие подтверждающие документы, такие как пробный баланс и отчеты	D	Запасы
800	Концепция подготовки финансовой отчетности	BB	Кредиторская задолженность
		DD	Долгосрочная задолженность
		20	Доходы
		30	Закупки
		40	Заработная плата
		50	Налоги
		100	События после отчетной даты
		120	Непредвиденные расходы
		150	Прочие подтверждающие документы, такие как пробный баланс и отчеты

16.3 Наиболее часто задаваемые вопросы по аудиторской документации

Часто задаваемые вопросы, касающиеся аудиторской документации, включают следующее.

Документ 16.3-1

Вопрос	Ответ
Кому принадлежит аудиторский файл?	Если иное не предусмотрено законодательством или нормативным актом, аудиторская документация является собственностью аудиторской организации.
Требуется ли хранить в аудиторском файле все копии бухгалтерских записей организации, которые были проверены?	<p>Нет. Все, что требуется документировать, в целях того, чтобы выполненная работа могла быть воспроизведена или для того, чтобы при необходимости иметь возможность исследовать исключения, - это некоторые отличительные характеристики рассматриваемых операций/процедур, которые были протестированы.</p> <p>Отличительные характеристики включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • даты и уникальные номера операций, отобранных для детального тестирования; • объем процедуры и используемая генеральная совокупность (т.е. все записи в журнале свыше определенной суммы из журнального регистра); • источник, начальная точка и интервал выборки для систематических выборок; • в отношении опросов персонала, -их имена, должности и даты опроса ;и • для наблюдений -наблюдаемый процесс или вопрос, которые были наблюдаемы, их соответствующие обязанности, а также где / когда наблюдение проводилось. <p>Тем не менее, краткий обзор или копии документов аудируемой организации (например, существенные контракты и соглашения) могут быть включены в аудиторский файл, если аудитор считает это целесообразным.</p>
Должна ли каждая страница аудиторского файла быть подписана и датирована тем, кто подготовил, и тем кто проверил?	<p>Нет. Дисциплина подписания рабочих документов (в отношении идентификации того, кто выполнял и кто проверял аудиторскую работу), направлена на обеспечение подотчетности аудиторской группы. Однако, это не означает, что каждая страница файла рабочей документации должна быть подписана и датирована. Например, доказательства подготовки и проверки могут быть указаны в каждом разделе, модуле или иной единице файла, но не на отдельных страницах. Подготовка рабочих документов (как правило, на уровне ассистентов) и их подробный обзор (как правило, на уровне менеджера) заключаются в визировании каждого раздела, модуля или подраздела рабочего документа, тогда как общий обзор (на уровне руководителя задания) может заключаться только в просмотре ключевых разделов файла, в которых были рассмотрены значительные риски, или были сделаны значительные профессиональные суждения.</p>
Должны ли быть документированы ВСЕ рассмотренные вопросы и ВСЕ выработанные профессиональные суждения?	<p>Нет. Документирование аудитором всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Только важные вопросы и значимые суждения, сделанные по этим вопросам в ходе аудита, необходимо документировать.</p> <p>Документация по важным вопросам и суждениям объясняет выводы аудитора и усиливает качество профессиональных суждений. Такое документирование возможно реализовать путем подготовки на заключительном этапе аудита меморандума о завершении работ.</p>
Требуется ли хранить предварительные проекты финансовой отчетности, если они существенно не соответствуют окончательной финансовой отчетности?	<p>Нет. Нет необходимости хранить документацию, которая была некорректной или замененной.</p>
Необходимо ли документировать несоблюдение требований МСА, которые фактически не применимы к аудиторскому заданию?	<p>Нет. За исключением случаев, когда соблюдение каждого требования МСА является «уместным». МСА явно не применим, если он целиком не применим или когда его конкретное требование является обусловленным и такое условие не существует.</p>

16.4 Специфические требования к документации

Оценка риска

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
240.44	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом МСА 315 (пересмотренным): (а) значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы (а) относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий; (б) выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.
240.47	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.
300.12	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: (а) общую стратегию аудита; (б) план проводимого аудита; (с) все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию аудита или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (см. пункты А18–А21).
315.32	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: (а) обсуждение между членами аудиторской группы, если это требуется в соответствии с пунктом 10, и принятые значимые решения; (б) 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; (с) 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).

Типичная аудиторская документация должна включать перечисленные ниже элементы.

Документ 16.4-1

Стадия оценки риска	Комментарии
<ul style="list-style-type: none"> • Предварительные процедуры (по принятию клиентов). • Оценка независимости и этические вопросы. • Условия задания. • Рассмотрение вопроса существенности. • Общая стратегия аудита. • Обсуждение в аудиторской группе, включая возможные причины существенных искажений из-за недобросовестных действий. • Проведенные процедуры оценки риска и их результаты. • Определение рисков существенных искажений (на уровне финансовой отчетности и уровне предпосылок) на основе полученного понимания деятельности организации и соответствующего внутреннего контроля (если таковой имеется). • Значительные риски. • Результаты информационного взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление. 	<p>Не забудьте обновить документацию по оценке рисков для:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Любых новых рисков, выявленных позднее в ходе аудита; а также • Изменений, требуемые для оценки риска или существенности, выявленные в результате проведения дальнейших аудиторских процедур.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
230.9	<p>При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)
240.45	<p>В аудиторскую документацию по процедурам в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен включить следующее, как это требуется стандартом МСА 330:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
330.28	<p>Аудитор должен отразить в аудиторской документации:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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).
330.30	<p>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.</p>

Типичная аудиторская документация должна включать следующие элементы.

Документ 16.4-2

Этап ответных действий на риск	Комментарии
<ol style="list-style-type: none"> 1. План аудита, в котором рассматриваются: <ul style="list-style-type: none"> • все существенные разделы финансовой отчетности; • оцененные риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и предпосылок; • характер, сроки и объем выполненных дальнейших аудиторских процедур, которые отвечают на оцениваемые риски; а также • выявленные значительные риски. 2. Характер и объем консультаций с другими лицами. 3. Значение и характер доказательств, полученных для тестируемой предпосылки. 4. Четкое объяснение результатов, полученных в результате тестирования, и как были исследованы какие-либо исключения или отклонения. Это включает: <ul style="list-style-type: none"> • основу для тестирования; • выбор генеральной совокупности; • уровень оцениваемого риска; а также • интервалы выборки и выбор начальной точки. 5. Действия, предпринятые в результате процедур аудита, которые указывают на: <ul style="list-style-type: none"> • необходимость изменения запланированных аудиторских процедур; • вероятное существование существенных искажений; • упущения в финансовой отчетности; или • существование значительных недостатков внутреннего контроля за финансовой отчетностью. 6. Изменения, если таковые имеются, общей стратегии аудита. 7. Использование значительных суждений применительно к важным вопросам при выполнении работы и оценке результатов. 8. Обсуждения с руководством по важным вопросам. 9. Меморандумы, анализы, сведения об используемых допущениях и о том, как была установлена надежность основополагающей информации. 10. Перекрестные ссылки на подтверждающую документацию и доказательства того, что финансовая отчетность согласуется или сверена с лежащими в ее основе бухгалтерскими записями. 	<p>Аудиторская документация должна существовать сама по себе и не должна дополняться устными пояснениями. См. дискуссию опытных аудиторов ниже.</p> <p>Будьте внимательны при выборе правильной генеральной совокупности для проверяемой предпосылки.</p> <p>Копии проверенных клиентских записей не требуется хранить в файле, но требуется запись некоторых отличительных характеристик (таких как, номер или дата и т.д.), чтобы иное лицо могло повторно выполнить тест в случае необходимости.</p>

Подготовка заключения

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
230.10	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).
230.11	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).
230.12	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).
240.46	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию сообщения о недобросовестных действиях, доведенные до сведения руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, регулирующих органов и прочих лиц.

В следующей таблице представлена типичная аудиторская документация, которая составляется на стадиях подготовки заключения или окончательного формирования файла.

Документ 16.4-3

Подготовка заключения	Комментарии
<ul style="list-style-type: none"> • Сформированные программы аудита. • Доказательства обзора сформированных файлов (то есть инициалы, чек-листы и т.д.): <ul style="list-style-type: none"> – подробный обзор (менеджера / супервайзера); – обзорная проверка руководителя задания; а также – контроль качества выполнения задания, в случае, если это применимо. • Информация, которая не соответствует или противоречит окончательным выводам. • Сводная информация о финансовом эффекте выявленных нескорректированных ошибок и ответные действия руководства (т. е. внесенные изменения). • Неоткорректированные искажения, не относящиеся к явно незначительным. • Возникшие существенные вопросы: <ul style="list-style-type: none"> – действия, предпринятые для их разрешения (включая дополнительные полученные доказательства); а также – основа для достигнутых выводов. • Если была аудитором оказана помощь (когда это разрешено в соответствии с требованиями независимости) в подготовке проекта финансовой отчетности, опишите характер обсуждений, проведенных с руководством в целях рассмотрения содержания отчетности. Это будет включать: <ul style="list-style-type: none"> – даты состоявшихся обсуждений; – пояснения к применению сложных принципов бухгалтерского учета; а также – основные вопросы, поднятые руководством. • Если применимо, определение КВА в соответствии с МСА 701. • Если это применимо, завершающие процедуры и окончательная редакция прочей информации, включенной в годовой отчет или другие документы, выпущенные руководством, которые включают финансовую отчетность. • Копия финансовой отчетности и аудиторское заключение, на которые есть перекрестные ссылки в разделах аудиторского файла. • Причины любого отступления от соответствующего требования МСА и альтернативные процедуры, выполненные для достижения цели этого требования. • Любые документы о завершении задания, которые необходимы в соответствии с требованиями, принятыми в аудиторской организации. • Копии всех коммуникаций с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление. • Дата аудиторского заключения и дата завершения окончательного формирования документации (см. Пояснения по вопросу завершения окончательного формирования аудиторского файла ниже). 	<p>Записывайте устные обсуждения с руководством по значимым вопросам и ответы на них. Это поможет убеждению, что аудиторская документация содержит аргументы в пользу принятия всех важных решений.</p> <p>Включите в документацию копии соответствующих электронных писем или текстовых сообщений, в результате обмена с клиентом, которые затрагивают важные вопросы.</p>

16.5 Опытный аудитор

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
230.8	<p>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):</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения МСА и применимых законодательных и нормативных требований (см. пункты А6–А7); (б) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства; (с) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов (см. пункты А8–А11).

Аудиторская документация должна быть такой, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением аудиторского задания, мог понять (т.е. без необходимости устных объяснений):

- характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполненных для соблюдения применимых законодательных, нормативных и профессиональных требований;
- результаты аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства; а также
- характер возникших значимых вопросов и сделанные по ним выводы.

16.6 Электронная документация

Многие аудиторские организации заменили (или находятся в процессе замены) документацию на бумажном носителе на электронные документы. В некоторых случаях, даже если работа была выполнена и проверена в виде электронных документов, бумажные носители сохраняются в качестве постоянного отчета о выполненной работе. Документы / формы изначально составляются в цифровой форме, клиентские записи сканируются в электронный вид, и все данные хранятся в электронном виде. Они распечатываются только после того, как все работы будут завершены и проверены.

Различают два типа электронных документов:

- динамический; и
- статический.

Динамический электронный документ

Такой электронный документ состоит из динамической информации, которая разрабатывается и обновляется по мере продвижения аудита. Примеры включают пустые бланки и шаблоны писем, отраслевые знания и ключевые показатели эффективности, вопросники, логические схемы, политику аудиторской организации, диагностику и финансовые показатели предыдущего периода, информацию, допущения и т.д., которые могут использоваться при выполнении аналитических процедур текущего периода. Перечисленная информация часто содержится в программных приложениях и электронных инструментах для аудита.

Статический электронный документ

Статическая информация состоит из заключительных файловых документов, таких как финансовая отчетность и заполненные рабочие документы, которые не будут изменяться и могут быть востребованы в справочных целях в будущем. Заключительная или статическая документация должна храниться в таком формате, в котором информация впоследствии может быть легко извлечена.

Неактуальное программное обеспечение

Сохранение информации в формате используемого программного приложения, может стать проблематичным по причине обновления формата файла программного приложения. Старый файл может не открыться, если не будет поддерживаться копия старого программного приложения. Чтобы преодолеть эту проблему, многие аудиторские организации теперь хранят свои заключительные файловые документы в формате переносимого документа (PDF). PDF был принят и используется государственными органами и аудиторскими организациями по всему миру. В политике аудиторской организации должно быть указано, что заключительные документы не подлежат редактированию.

Преимущества автоматизации

Ведение аудиторских файлов в электронном виде позволяет автоматизировать некоторые административные функции и обеспечивает дополнительную гибкость для членов аудиторской группы. Например:

- к конкретным рабочим документам можно получить доступ непосредственно из индекса;
- файлы и документы можно легко просматривать совместно с другими пользователями, находящимися в отдаленных местах;
- новые папки и рабочие документы могут быть созданы, переименованы, перемещены, скопированы или удалены из индекса;
- конкретный индекс может быть свернут, чтобы раскрыть его общую структуру или расширен по мере необходимости, что облегчает просмотр большой картинки и поиск ключевых документов;
- индивидуальные обозначения могут быть присвоены важным документам. Это может помочь другим членам группы идентифицировать содержимое документа с его обозначением;
- функции по проведению обзора, такие как проверка всего аудиторского файла или его части на предмет исключений, примечаний к незавершенному обзору и авторизации лица, подготовившего / проверившего файл, могут быть автоматизированы;
- члены аудиторской группы могут совместно использовать файловые документы с помощью электронных средств регистрации и аннуляции регистрации;
- некоторые документы могут быть защищены паролем для повышения безопасности; а также доступ к файлам может быть разрешен только авторизованному персоналу.

Использование электронных инструментов в рабочих документах

Существуют три важных принципа, которые необходимо учитывать при использовании электронных инструментов для подготовки рабочего документа:

- все требования МСА по-прежнему применяются;
- для электронных файлов требуется управление электронным документооборотом. Это касается таких вопросов, как доступность (например, доступ к паролю), безопасность данных, управление приложениями (включая обучение), процедуры резервного копирования, редактирование прав доступа, места хранения, процедуры проверки и принятия решения о том, какие изменения в файлах будут отслеживаться, чтобы обеспечить необходимый контроль; и

- заключительные документы (все документы, которые необходимо сохранить для обоснования аудиторского мнения) должны быть сохранены и доступны в соответствии с политиками аудиторской организации в отношении хранения файлов.

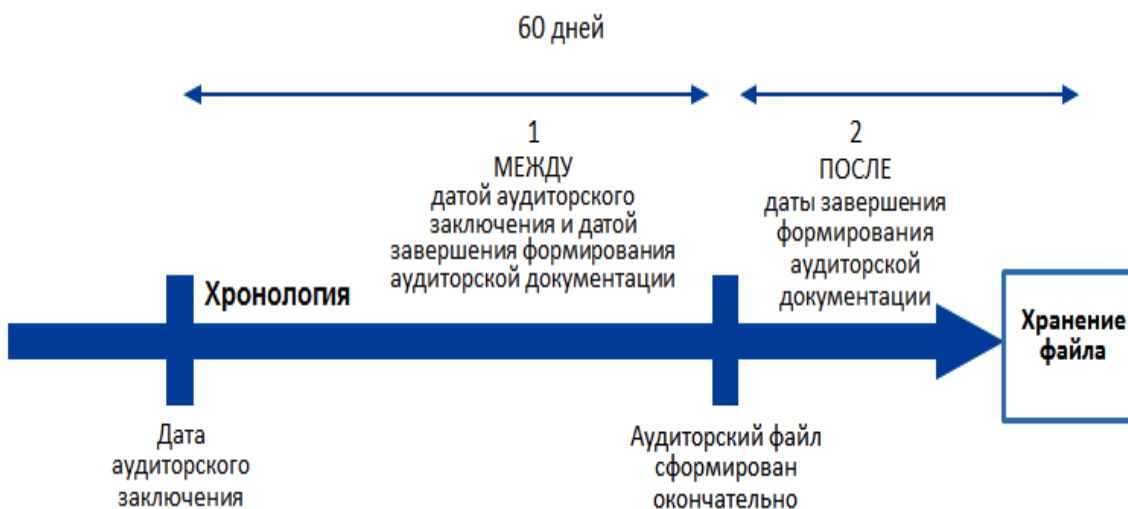
16.7 Завершение окончательного формирования аудиторского файла

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
230.13	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 A20): (а) каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся; (б) выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, собранные аудиторские доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение; (с) когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.
230.14	После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла (см. пункты A21–A22).
230.15	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 A23).
230.16	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 A24): (а) конкретные причины таких изменений и дополнений; (б) когда и кем они были внесены и проверены.

Дата аудиторского заключения означает, что аудиторская работа завершена. После этой даты прекращается ответственность за поиск дальнейших аудиторских доказательств.

После даты аудиторского заключения окончательное формирование аудиторских файлов должно проводиться своевременно. Соответствующий временной лимит, в течение которого можно завершить формирование окончательного аудиторского файла, обычно составляет не более 60 дней после даты аудиторского заключения. Это проиллюстрировано на следующем рисунке. Более подробную информацию см. в МСКК 1 и МСА 230.

Документ 16.7-1



Внесение изменений в аудиторский файл

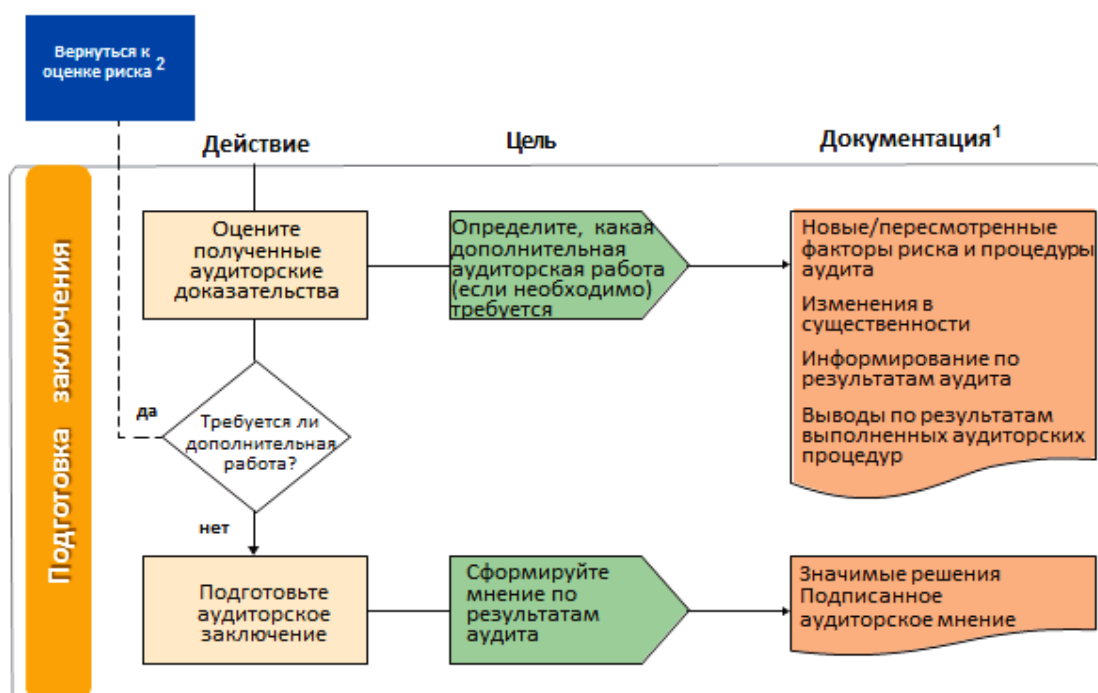
Требования к внесению изменений в файл аудита следующие.

Документ 16.7-2

Период	Даты	Требования
1	МЕЖДУ датой аудиторского заключения и датой окончательного формирования документации	<p>Для административных изменений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • задокументировать характер полученных аудиторских доказательств, кто подготовил и проверил каждый документ, а также любые дополнительные примечания к файлу, которые могут потребоваться; • удалить или исключить устаревшую документацию; • отсортировать, сопоставить и сделать перекрестные ссылки на рабочие документы; а также • подписать любой заключительный контрольный перечень вопросов в отношении процесса формирования файла. <p>В случае изменения аудиторских доказательств или выводов, к которым пришел аудитор, должна быть подготовлена дополнительная документация, которая должна отвечать трем главным вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> • когда и кем были сделаны данные дополнения к документации; • конкретные причины для подготовки дополнительной документации; а также • влияние, если таковое имеется, дополнений на выводы аудитора.
2	ПОСЛЕ даты окончательного формирования документации	<p>Никакая документация не может быть удалена или исключена из аудиторского файла до истечения срока хранения файлов, установленного аудиторской организацией.</p> <p>В случае необходимости внесения дополнений (включая поправки) в аудиторскую документацию после даты окончательного формирования документации, независимо от характера этих дополнений, следует обеспечить ответ на три главных вопроса, как рассмотрено выше в Периоде 1 применительно к случаю изменения аудиторских доказательств.</p>

Содержание Главы	Соответствующие МСА
Требования и соображения, связанные с: <ul style="list-style-type: none"> • Формированием мнения о финансовой отчетности; а также • Подготовкой надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения. 	700 (Пересмотренный), 701

Документ 17.0-1



Примечания:

1. См. полный список требуемой документации в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) - это непрерывный и повторяющийся процесс на протяжении всего аудита.

Параграф #	Цель(и) МСА
700.6	<p>Цели аудитора состоят в том, чтобы:</p> <p>(а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;</p> <p>(b) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.7	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения;</p> <p>(b) концепция общего назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.</p> <p>Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p> <p>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).</p> <p>(c) Немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.</p>
700.8	<p>Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями». Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию.</p>
700.9	<p>Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора.</p>

17.1 Обзор

Заключительным шагом в процессе аудита является оценка полученных аудиторских доказательств, рассмотрение влияния выявленных искажений, формирование аудиторского мнения, и подготовка надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения.

В этой Главе рассматриваются:

- финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с одной или обоими типами концепций общего назначения, предназначенных для удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей;
- формирование мнения о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения. Это основано на оценке выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств (см. Раздел 17.3);
- ясное выражение мнения в письменной форме заключения, в котором также описывается основание для этого мнения (см. Раздел 17.3);
- обзор требований к отчетности, относящихся к ключевым вопросам аудита (см. Раздел 17.5);
- требование для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, раскрывать имя партнера по заданию (см. Раздел 17.6);
- другие требования к отчетности, включая, например, отчет по прочим правовым и нормативным требованиям (см. Раздел 17.7);
- последствия для заключения, если в отчетности представлена дополнительная информация (см. Раздел 17.8); а также
- последствия для заключения, когда аудитор должен заявить о соответствии национальным стандартам аудита и МСА. (См. Раздел 17.9).

Подготовка соответствующего заключения может быть сложной и включает необходимость рассмотрения требований многих МСА. На следующей диаграмме представлена сводка общих стандартов, относящихся к составлению заключения, а также указывается, где этот вопрос обсуждается в настоящем Руководстве:

Документ 17.1-1

Стандарты, регулирующие вопросы подготовки аудиторского заключения					
МСА 700 (Пересмотренный) Формирование мнения					
					
МСА 701 Ключевые вопросы аудита	МСА 705 (Пересмотренный) Модификация аудиторского мнения	МСА 706 (Пересмотренный) Разделы Важные обстоятельства (ВО) и Прочие сведения (ПС)	МСА 570 (Пересмотренный) Усовершенствованное заключение аудитора по вопросу непрерывности деятельности	МСА 710 Сравнительная информация	МСА 720 (Пересмотренный) Прочая информация
Том 1 Глава 17 Раздел 17.5	Том 2 Глава 23	Том 2 Глава 24	Том 1 Глава 14 и Том 2 Глава 24	Том 2 Глава 25	Том 1 Глава 15 Раздел 15.9

Как правило, для аудитов финансовой отчетности МСП, проводимых в соответствии с МСА, где КВА не представлены или прочая информация не прилагается, формулировка немодифицированного аудиторского заключения будет стандартной. Конечно, будут исключения, когда добавляются дополнительные разделы, например, для важных обстоятельств или других вопросов отчетности.

Соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении способствует:

- повышению доверия к нему на мировом рынке, упрощая идентификацию тех аудиторских заданий, которые выполнялись в соответствии с признанными в мире стандартами; а также
- лучшему пониманию пользователями и выявлению необычных обстоятельств (например, модификация в аудиторском заключении) в случае их возникновения.

В некоторых юрисдикциях, законы или нормативные акты, регулирующие аудит финансовой отчетности, могут предписывать разные формулировки для мнения аудитора. Однако ответственность аудитора за формирование мнения остается неизменной. Если формулировка существенно отличается от стандартной международной формулировки, аудитор должен предусмотреть риск того, что неправильное понимание пользователями может не обеспечить их уверенность. Если такой риск существует, в аудиторское заключение могут быть добавлены дополнительные пояснения.

17.2 Концепции финансовой отчетности

Мнение аудитора о финансовой отчетности должно быть выражено в контексте применимой концепции «общего назначения». Эта концепция подготовки финансовой отчетности предназначена для удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция включает применение следующих стандартов:

- Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Малых и Средних Предприятий;
- Международные Стандарты Финансовой Отчетности; а также
- Международные Стандарты Финансовой Отчетности для организаций государственного сектора.

Существует два вида концепции общего назначения: «достоверного представления» и «соответствия». Эти концепции описаны в следующей таблице.

Концепция	Описание
Достоверного представления	<p>Концепция подготовки финансовой отчетности (например, Международные стандарты финансовой отчетности), которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:</p> <p>(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</p> <p>(i) 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.</p> <p>Аудитор сообщает о том, является ли финансовая отчетность «достоверной, во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и объективное представление» информации, предназначенной для представления в финансовой отчетности.</p>
Соответствия	<p>Концепция подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных выше в (i) или (ii) для «достоверного» представления. Аудитору не требуется оценивать, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Примером может служить концепция подготовки финансовой отчетности, предусмотренная законом или нормативным актом, предназначенная для удовлетворения потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей.</p> <p>Аудитор сообщает о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с, например, «Законом о корпорациях юрисдикции X».</p>

Ниже приведено дерево решений для формирования мнения применительно к двум концепциям общего назначения.

Документ 17.2-2



В некоторых случаях аудитору может потребоваться провести аудит в соответствии с обеими концепциями. В этих ситуациях мнение аудитора будет соотноситься как с концепцией достоверного представления, так и с требованиями применимых законов или нормативных актов.

Национальные стандарты

Ссылка в аудиторском заключении, как на Международные Стандарты Аудита, так и на национальные стандарты аудита уместна, когда нет противоречий между требованиями Международных Стандартов Аудита и национальных стандартов аудита. Если противоречия существуют, в аудиторском заключении будут содержаться ссылки только на те стандарты аудита (Международные Стандарты Аудита или национальные стандарты аудита), в соответствии с которыми было подготовлено заключение.

Например, МСА 570 (пересмотренный) требует от аудитора добавления отдельного раздела в аудиторское заключение, когда имеется существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности, в то время как некоторые национальные стандарты аудита запрещают включение в заключение такого раздела.

17.3 Формирование мнения

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
Формирование мнения о финансовой отчетности	
700.10	Аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
700.11	<p>Для того, чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330; (b) выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450; (c) результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15.
700.12	Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты А1–А3).
700.13	<p>Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4); (b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими; (c) являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными; (d) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть: <ul style="list-style-type: none"> (i) включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована; (ii) не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов (см. пункт А5); (e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6); (f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.14	<p>Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, то оценка, требуемая в соответствии с пунктами 12–13, должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение (см. пункты А7–А9):</p> <ul style="list-style-type: none">(а) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;(б) того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.
700.15	<p>Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание (см. пункты А10–А15).</p>
Форма мнения	
700.16	<p>Аудитор должен выразить не модифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.</p>

700.17	Если аудитор: (a) На основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или; (b) Не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений, он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).
700.18	Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) (см. пункт A16).
700.19	Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом (см. пункт A17).

При формировании мнения аудитор должен убедиться, что отчетность подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, как показано в таблице ниже.

Документ 17.3-1

Вопросы для рассмотрения	
Формирование мнения	Существенность Сделайте вывод: <ul style="list-style-type: none"> • Остается ли существенность адекватной контексту фактических финансовых результатов организации. • Могут ли привести к существенным искажениям (МСА 450) не исправленные искажения (включая неисправленные искажения, относящиеся к предыдущим периодам), как по отдельности, так и в совокупности.
	Аудиторские доказательства <ul style="list-style-type: none"> • Получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства? (МСА 500) • Являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными? • Подтверждают ли аналитические процедуры, выполненные ближе к концу аудита, выводы, сделанные в ходе аудита?
	Учетная политика <ul style="list-style-type: none"> • Раскрывает ли финансовая отчетность надлежащим образом выбранную и применяемую учетную политику? Ответ на этот вопрос предусматривает рассмотрение уместности учетной политики для организации и ее представления в доступной пониманию форме. • Соответствует ли учетная политика применяемой системе финансовой отчетности и соответствует ли она обстоятельствам?

Вопросы для рассмотрения

Формирование мнения (Продолжение)

Раскрытия финансовой отчетности

- Содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применяемую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание?
- Все ли раскрытия финансовой отчетности были сделаны в соответствии с требованиями применяемой концепции подготовки финансовой отчетности?
- Используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности?
- Является ли представленная информация уместной, надежной, сопоставимой и понятной? Ответ на этот вопрос включает рассмотрение вопроса о том, была ли информация надлежащим образом классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована, и была ли включена вся информация, которая должна быть включена. Это также включает в себя рассмотрение вопроса о том, не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов.
- Обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности?

Концепция достоверного представления

- Представляет ли финансовая отчетность (включая раскрытия примечаний) лежащие в ее основе операции и события в соответствии с применимой концепцией ее подготовки так, чтобы было обеспечено их достоверное представление? Если нет, существует ли необходимость в раскрытии информации помимо той, которая конкретно требуется концепцией достоверного представления?
- Соответствует ли финансовая отчетность после любых корректировок, сделанных руководством в результате аудита, пониманию, полученному в отношении организации и ее окружения?

Концепция соответствия

Вводит ли в заблуждение финансовая отчетность? Это возможно только в крайне редких случаях.

Основываясь на результатах оценок, изложенных выше, аудитор должен определить, какая форма аудиторского заключения (не модифицированная или модифицированная) является подходящей в данных обстоятельствах.

Примечание: Если раздел КВА включен в аудиторское заключение, он не изменяет или не заменяет модификации мнения, если этого требуют обстоятельства конкретного аудиторского задания.

Выражение мнения

Аудитор должен выразить свое мнение на основании результатов аудита и оценки представления финансовой отчетности, рассматриваемой в целом, включая раскрытие информации.

Немодифицированное мнение

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена (или дает правдивое и достоверное представление ...) в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. (Формулировка мнения будет зависеть от того, представлена ли отчетность в соответствии с концепцией достоверного представления или соответствия).

Модифицированное мнение

Модифицированное мнение (МСА 705 (пересмотренный)) выражается аудитором, когда он на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод, что:

(а) финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения; или

(б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Существует три типа модифицированного мнения:

1. Мнение с оговоркой;
2. Отрицательное мнение; а также
3. Отказ от выражения мнения.

Следующая таблица (воспроизведенная из раздела МСА 705 (пересмотренного)) иллюстрирует то, как мнение, которое должно быть выражено, зависит от суждения аудитора о:

- характере вопроса, вызывающего необходимость модификации; а также
- всеобъемлющем характере влияния, в том числе возможного, на финансовую отчетность.

Документ 17.3-2

Характер вопроса, вызывающего необходимость модификации	Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность	
	Существенное, НО НЕ всеобъемлющее	Существенное И всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения

Надлежащее использование трех типов модификации описано в следующей таблице:

Документ 17.3-3

Тип	Применимость	Вариант формулировки
Мнение с оговоркой	<p>Когда влияние искажений существенно, но не имеет всеобъемлющего влияния на финансовую отчетность. Этот тип модификации применим, когда:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, но аудитор делает вывод о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими; или • Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения. Аудитор приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность не выявленных искажений, если таковые имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим. 	«По нашему мнению, за исключением влияния (или возможного влияния ¹) вопроса, указанного в разделе «Основание для мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность представлена достоверно ...»
Отрицательное мнение	<p>Когда влияние искажений являются существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации применяется в случаях, когда аудитором получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, но аудитор приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.</p>	«По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «Основание для отрицательного мнения» нашего заключения ... прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно ...»
Отказ от выражения мнения	<p>Когда возможное влияние не выявленных искажений, если таковые имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации применяется в том случае, когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, и приходит к выводу о том, что возможное влияние не выявленных искажений, если таковые имеются, могут быть существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации также относится к исключительно редким ситуациям, когда невозможно сформировать мнение из-за многочисленных факторов неопределенности и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.</p> <p>Это применимо даже в тех случаях, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности.</p>	«Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности. Вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы обеспечить основание для выражения аудиторского мнения по данной финансовой отчетности.»

1

Ссылка на «возможное влияние» будет только тогда, когда:

- аудитор не может определить влияние или
- нецелесообразно количественно оценивать влияние.

Единственной альтернативой выпуску отрицательного мнения или отказа от выражения мнения является отказ от проведения аудита вовсе (когда такой отказ разрешен) без выдачи заключения. Однако в некоторых случаях такой отказ не будет разрешен в соответствии с применимыми законами и нормативными актами юрисдикции.

Если требуется выражение мнения с оговоркой, детали модификации должны быть представлены в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», как описано ниже.

Документ 17.3-4

Основание для раздела, в котором выражается модифицированное мнение	<p>Цель Подробные сведения о модификации излагаются в отдельном разделе, непосредственно следующем за разделом аудиторского заключения, содержащим мнение. Раздел будет озаглавлен «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения».</p> <p>Формулировки Раздел должен включать (если применимо):</p> <ul style="list-style-type: none"> описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения; при наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации), описание и количественную оценку возможных последствий существенного искажения, относящегося к отдельным показателям. Это может включать указание количественной оценки влияния на остатки по счетам, виды затронутых операций и раскрытой информации, а также влияние на прибыль до налогообложения, чистую прибыль и капитал; заявление, когда это применимо, о невозможности выполнить количественную оценку финансового влияния; при наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с изложением раскрытия информации, объяснение того, как была искажена раскрытая информация; характер отсутствующей информации, если подлежащая раскрытию информация не доступна, не подготовлена руководством, или является чрезмерно объемной по сравнению с отчетностью; причина невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства; а также описание всех выявленных вопросов, которые потребовали бы модификации мнения аудитора. В тех редких случаях, когда возникают множественные вопросы, выражение отрицательного мнения или отказ от выражения мнения, относящиеся к одному специфическому вопросу, не дают оснований для не включения описания других выявленных вопросов, которые потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения.
Примечания к финансовой отчетности	<p>Аудитор может сослаться в разделе «Основание для модификации» на примечания к финансовой отчетности, где более широко рассматривается вопрос, который вызвал необходимость модификации.</p>

В Главе 23 Тома 2 настоящего Руководства рассматриваются вопросы модификации аудиторского заключения.

Дополнительная информация в аудиторском заключении

В определенных ситуациях аудитор может посчитать необходимым добавить дополнительные разделы, чтобы привлечь внимание пользователей к определенным вопросам в аудиторском заключении.

В следующей таблице описываются два типа разделов, которые могут быть добавлены в аудиторское заключение.

Документ 17.3-4

Тип раздела	Применимость	Примеры
Важные обстоятельства	<p>Внимание обращается на важные вопросы уже НАДЛЕЖАЩИМ образом раскрытые в финансовой отчетности.</p> <p>Эти представленные / раскрытые в финансовой отчетности вопросы настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ситуация неопределенности, связанная с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или последствиями мер, принятых регулирующими органам, события после отчетной даты, серьезное чрезвычайное происшествие, другие значимые неопределенности и несоответствия, а также досрочное применения (в разрешенных случаях) нового стандарта бухгалтерского учета.

Тип раздела	Применимость	Примеры
Прочие сведения	<p>Вопросы, относящиеся к пониманию пользователями процесса аудита, но не раскрытые в финансовой отчетности.</p> <p>Это любые вопросы (за исключением тех, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности), которые имеют отношение к пониманию пользователями процесса и результатов аудита, обязанностям аудитора и / или содержанию аудиторского заключения.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Аудитор не имеет возможности отказаться от выполнения задания, даже если потенциальное влияние, вызванное невозможностью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в связи с установленным руководством ограничением объема аудита, носит всеобъемлющий характер. • Закон, нормативный акт или общепринятая практика могут потребовать или разрешить аудитору конкретизировать дополнительные вопросы. • Существуют ограничения на распространение аудиторского заключения, когда оно предназначено для конкретных пользователей.

Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет:

- модификацию мнения, когда она требуется; или
- раскрытие руководством информации в финансовой отчетности в тех случаях, когда это необходимо.

Когда аудитор предполагает включить в аудиторское заключение раздел Важные Обстоятельства или Прочие Сведения, он должен сначала проинформировать руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление в отношении этого включения и предлагаемой формулировки этого раздела.

В Главе 24 Тома 2 настоящего Руководства содержатся более подробные разъяснения в отношении возможного включения в аудиторское заключение разделов Важные Обстоятельства или Прочие Сведения.

17.4 Форма и формулировки аудиторского заключения

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
Аудиторское заключение	
700.20	Аудиторское заключение должно быть в письменной форме (см. пункты A18–A19).
Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными Стандартами Аудита	
Заголовок	
700.21	Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт A20).
Адресат	
700.22	Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. пункт A21).
Мнение аудитора	
700.23	Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».
700.24	В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо: <ul style="list-style-type: none"> (a) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит; (b) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности; (c) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности; (d) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики; (e) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (см. пункты A22–A23).

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.25	<p>При выражении не модифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:</p> <p>(а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;</p> <p>(b) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А24–А31).</p>
700.26	<p>При выражении не модифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно указывать на то, что прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А26–А31).</p>
700.27	<p>Если применимой концепций подготовки финансовой отчетности являются не МСФО, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или не Международные Стандарты Финансовой Отчетности для Организаций Общественного Сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора, то мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности.</p>
Основание для выражения мнения	
700.28	<p>Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение» (см. пункт А32), а также:</p> <p>(а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными Стандартами Аудита (см. пункт А33);</p> <p>(b) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с МСА;</p> <p>(c) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на <i>Кодекс Этики Профессиональных Бухгалтеров</i> Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) (см. пункты А34–А39);</p> <p>(d) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.</p>
Непрерывность деятельности	
700.29	<p>Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренный).</p>
<p>Примечание. Пункты .30 и .31 относятся к КВА рассматриваются в Разделе 17.5 настоящего Руководства.</p>	
Ответственность за финансовую отчетность	
700.33	<p>Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, согласно правовому регулированию конкретной юрисдикции, а использование термина «руководство» не является обязательным. В некоторых юрисдикциях может быть приведено указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А44).</p>
700.34	<p>В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее (см. пункты А45–А48):</p> <p>за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией одготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;</p> <p>(b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно (см. пункт А48).</p>
700.35	<p>В этом разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в пункте 34 выше. В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции (см. пункт А49).</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.36	Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности в аудиторском заключении должно содержать указание на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.
Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности	
700.37	Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности».
700.38	<p>Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что (см. пункт A50):</p> <p>(a) цель аудитора состоит в том, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; (ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение (см. пункт A51); <p>(b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными Стандартами Аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;</p> <p>(c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности; (ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт A53).

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.39	<p>Раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен также (см. пункт A50):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными Стандартами Аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита; (b) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее: <ul style="list-style-type: none"> (i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск не обнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск не обнаружения 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; (ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации; (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством; (iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, 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 аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность; (v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценку общего представления финансовой отчетности, 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 достоверное представление о них; (c) если применяется МСА 600, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что: <ul style="list-style-type: none"> (i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы; (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение; (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.40	<p>Раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также (см. пункт А50):</p> <p>(а) указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;</p> <p>(б) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;</p> <p>(с) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения (см. пункт А53).</p>
Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности	
700.41	<p>Описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, требуемое согласно пунктам 39–40, должно быть включено (см. пункт А54):</p> <p>(а) в текст аудиторского заключения;</p> <p>(б) в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или (см. пункты А55–А57);</p> <p>(с) путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это (см. пункты А54, А56–А57).</p>
700.42	<p>Если аудитор делает ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа, он должен установить, что такое описание отражает требования пунктов 39–40 настоящего стандарта и не противоречит им (см. пункт А56).</p>
<p>Примечание. Пункты.43 - .45 относятся к обязанностям по составлению других отчетов и обсуждаются в разделе 17.6 настоящего Руководства. Пункт .46 относится к включению имени руководителя задания, как это обсуждается в разделе 17.5 настоящего Руководства.</p>	
Подпись аудитора	
700.47	<p>Аудиторское заключение должно быть подписано (см. пункты А64–А65).</p>
Адрес аудитора	
700.48	<p>В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.</p>
Дата аудиторского заключения	
700.49	<p>Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (см. пункты А66–А69):</p> <p>(а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;</p> <p>(б) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.</p>
Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом	

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.50	<p>Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные Стандарты Аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. пункты А70–А71):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) заголовок; (b) адресат, как того требуют условия задания; (c) раздел «Мнение», в котором выражается мнение о финансовой отчетности и содержится указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, отличная от Международных Стандартов Финансовой Отчетности или Международных Стандартов Финансовой Отчетности для Организаций Общественного Сектора (см. пункт 27); (d) указание на состав финансовой отчетности организации, прошедшей аудит; (e) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ; (f) раздел, предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 22 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо; (g) раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения)», предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 23 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо; (h) раздел, который содержит информацию в соответствии с требованиями МСА 701 или дополнительную информацию об аудите, предписанную законом или нормативным актом, и который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные этим стандартом, и не противоречит данным требованиям, если применимо (см. пункты А72–А75); (i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо; (j) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности и определение лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 33–36 и не противоречит им; (k) ссылка на Международные стандарты аудита, закон или нормативный акт и на описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 37–40 и не противоречит им (см. пункты А50–А53). (l) имя руководителя задания в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности; (m) подпись аудитора; (n) адрес аудитора; (o) дата аудиторского заключения.
Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными Стандартами Аудита	
700.51	<p>От аудитора может потребоваться проведение аудита в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции («национальными стандартами аудита»), но в дополнение к ним при проведении аудита он может соблюдать и Международные Стандарты Аудита. В этом случае аудиторское заключение может содержать указание на Международные Стандарты Аудита в дополнение к национальным стандартам аудита, однако аудитор имеет право делать это только в следующих случаях (см. пункты А76–А77):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) при отсутствии противоречия между требованиями национальных стандартов аудита и требованиями Международных Стандартов Аудита, наличие которого привело бы к тому, что аудитор (i) сформировал бы другое мнение или (ii) не включил бы раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», которые в определенных обстоятельствах требуются в соответствии с Международными Стандартами Аудита; (b) если аудиторское заключение включает как минимум каждый из элементов, предусмотренных в пунктах 50(a)–(o), в тех случаях, когда аудитор использует порядок изложения или формулировки, предписанные национальными стандартами аудита. При этом ссылку на закон или нормативный акт в пункте 50(k) следует рассматривать как ссылку на национальные стандарты аудита. Поэтому в аудиторском заключении должны быть указаны эти национальные стандарты аудита.
700.52	<p>Если аудиторское заключение содержит ссылку как на национальные стандарты аудита, так и на Международные Стандарты Аудита, в таком аудиторском заключении должна быть указана юрисдикция происхождения национальных стандартов аудита.</p>

Форма аудиторского заключения будет зависеть от используемой концепции подготовки финансовой отчетности, любых дополнительных требований в соответствии с законом или нормативными актами, и включения любой дополнительной информации. Аудиторское заключение имеет заголовок «Заключение Независимого Аудитора», аудиторские заключения, выпускаемые по результатам аудита МСП содержат следующие заголовки, которые всегда должны быть включены:

- Мнение;
- Основание для выражения мнения;
- Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность; а также
- Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности.

Другие заголовки для разделов, которые могут использоваться, если это применимо, следующие:

- Прочая информация (или другое название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней» [см. Главу 15, Раздел 15.9 настоящего Руководства]);
- Непрерывность деятельности (если имеется существенная неопределенность, см. МСА 570 (пересмотренный));
- Важные обстоятельства;
- Прочие сведения;
- Ключевые вопросы аудита (см. Раздел 17.5 настоящей главы); а также
- Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями.

Основные компоненты аудиторского заключения (которые должны быть в письменной форме) изложены в следующей таблице.

Документ 17.4-1

Компонент	Комментарии
Заголовок	Заключение Независимого Аудитора Использование слова «независимый» отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.
Адресат	Те, для кого подготовлено заключение Чаще всего либо акционеры, либо лица, отвечающие за корпоративное управление, наименование также может быть обусловлено аудиторским заданием или местным законодательством.
Мнение аудитора	<ul style="list-style-type: none"> • Указывается организация, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит. • Утверждается, что был проведен аудит данной финансовой отчетности. • Указывается название каждого отчета, который входит в состав полного комплекта финансовой отчетности. • Дается ссылка на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики. • Указывается дата или период, охваченный финансовой отчетностью. <p>Концепция достоверного представления Констатируется, составлена ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или аналогичной формулировкой, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом.</p> <p>Концепция соответствия Составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Примечание. Если Международные Стандарты Финансовой Отчетности не используются в качестве концепции подготовки финансовой отчетности, мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию или страну происхождения этой концепции (например, в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в юрисдикции X ...).</p>
Основание для выражение мнения	<ul style="list-style-type: none"> • Содержит заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными Стандартами Аудита. • Содержит ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора. • Включает явное заявление о том, что аудитор независим и выполнил прочие этические обязанности согласно соответствующим этическим требованиям. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс Этики профессиональных бухгалтеров Совета по Международным Стандартам Этики для Бухгалтеров. • Содержит ссылку на краткий обзор основных положений учетной политики и другие пояснения. • Указывается дата и период, охваченный финансовой отчетностью.
Прочее	Такие разделы, как Важные обстоятельства или Ключевые Вопросы Аудита, где это применимо.

Компонент	Комментарии
Ответственность руководства за финансовую отчетность	<p>Ответственность руководства за финансовую отчетность означает, что руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.</p> <p>В аудиторском заключении утверждается, что руководство несет ответственность за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; • такую систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; • оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. <p>Ответственность руководства включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и обеспечение требуемых раскрытий; • принятие ответственности за систему внутреннего контроля, необходимую для того, чтобы финансовая отчетность не содержала существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; • выбор и применение соответствующей учетной политики; • уместность, надежность, сопоставимость и понятность информации, содержащейся в финансовой отчетности; • обеспечение надлежащего раскрытия информации для получения понимания существенных операций пользователями финансовой отчетности; а также • применение оценочных значений, которые являются обоснованными в данных обстоятельствах. <p>Аудиторское заключение идентифицирует лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности (если они отличны от руководства, например, лица, отвечающие за корпоративное управление).</p>

Компонент	Комментарии
Ответственность аудитора	<p>В аудиторском заключении содержится утверждение о том, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Цели аудита заключаются в получении разумной уверенности того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок и в выпуске аудиторского заключения, содержащее мнение аудитора; • разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что существенные искажения будут выявлены; • Искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с чем аудитор должен: <ul style="list-style-type: none"> - либо пояснить, что они считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности; - либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; • Аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита; • Аудитор несет ответственность за следующее: <ul style="list-style-type: none"> - выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; и получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск не обнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск не обнаружения 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; - получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации; - оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений и соответствующего раскрытия информации руководством; - вывод о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете и, 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 аудитор приходит к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность; - оценку общего представления, структуры и содержания финансовой отчетности, включая раскрытие информации, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, и того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них; - получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы; - общее руководство заданием по аудиту группы, надзор за ходом аудита и его выполнение; полную ответственность за аудиторское мнение в случае, если применяется МСА 600 при аудите группы.

Компонент	Комментарии
Ответственность аудитора (продолжение)	<ul style="list-style-type: none"> - информационное взаимодействие с ЛОКУ, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, включая любые значительные недостатки системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита; - при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам указание на то, что аудитор предоставляет ЛОКУ заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности; а также - при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам (и любых других организаций, для которых КВА сообщается в соответствии с МСА 701), указание на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения ЛОКУ, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие КВА. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, за исключением тех случаев, когда закон или нормативный акт препятствуют публичному раскрытию информации об этих вопросах или когда в крайне редких случаях, аудитор определяет, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как отрицательные последствия этого, разумно ожидая, превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. <p>Примечание. Как будет обсуждаться далее в этой главе, МСА 700.41 указывает, что аудитор может включить информацию, описывающую его ответственность за аудит финансовой отчетности либо в текст аудиторского заключения, либо в приложение, либо даже дать ссылку на веб-сайт соответствующего уполномоченного органа. Предполагается, что в случае аудита МСП в основную часть раздела будут включены все вопросы, необходимые в соответствии с пунктами МСА 700.39-40.</p>
Отчет в соответствии другими законодательными и нормативным требованиям	<p>Некоторые стандарты, законы или общепринятая практика в юрисдикции могут требовать или разрешать аудитору сообщать о других обязанностях.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Форма и содержание этого раздела будут варьироваться в зависимости от характера обязанностей аудитора по составлению отчетности, установленных местным законодательством, нормативными актами или национальными стандартами аудита. • Вопросы, рассматриваемые другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (называемые «обязанностями по составлению других отчетов»), рассматриваются в этом разделе, если только обязанности по другим отчетам не отражают те же темы, которые представлены в аудиторском заключении о финансовой отчетности. <p>Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями МСА, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками в раздел "Заключение по результатам аудита финансовой отчетности") при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по представлению информации и формулировки, вытекающие из требований МСА.</p>
Подпись аудитора	<p>Подпись аудитора ставится в зависимости от требований конкретной юрисдикции. Это может быть имя аудиторской организации, имя аудитора или и то, и другое. Также может потребоваться указание на наличие квалификации профессионального бухгалтера или ссылки на тот факт, что аудитор / аудиторская организация признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции.</p>
Адрес аудитора	<p>Укажите наименование места нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.</p>
Дата аудиторского заключения	<p>Не ранее числа, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора, включая доказательства того, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • был подготовлен полный комплект финансовой отчетности; • было рассмотрено влияние событий и операций (о которых аудитору стало известно), которые произошли до этой даты (см. МСА 560); а также • лица, обладающие полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Расположение информации об ответственности аудитора

Пункт 41 (b) МСА-700 (пересмотренного) поясняет, что описание ответственности аудитора может быть размещено в Приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41 (c) поясняет, что там, где это прямо разрешено законом, нормативными актами или национальными стандартами аудита, можно разместить ссылку на веб-сайт соответствующего уполномоченного органа, который содержит описание ответственности аудитора, а не включать этот материал в аудиторское заключение. Использование такой ссылки допустимо при условии, что размещенное на веб-сайте описание не противоречит описанию ответственности аудитора (из Примера 1 в Приложении МСА 700 (пересмотренного)):

Аудиторское заключение

Приложение к МСА 700 (пересмотренный) содержит следующие примеры заключений независимого аудитора о финансовой отчетности:

- Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления (содержится ссылка на материал, размещенный на сайте соответствующего уполномоченного органа).
- Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения.

МСП, как правило, относятся к иным организациям, нежели, чем тем к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам», поэтому примеры 3 и 4 могут быть для них наиболее актуальными. Тем не менее, следует отметить, что пример 3 не включает все необходимые описания ответственности аудитора. Аудиторские заключения могут иметь различия в зависимости от конкретных обстоятельств аудита.

17.5 Информирование о Ключевых Вопросах Аудита (КВА)

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.30	В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
700.31	Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701 (см. пункты А40–А42).

Обзор

Целью информирования о ключевых вопросах аудита является:

- повышение информационной ценности аудиторского заключения за счет обеспечения более высокого уровня прозрачности в том, что касается проведенного аудита; а также
- предоставление дополнительной информации об организации предполагаемым пользователям финансовой отчетности, чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, были наиболее важными при аудите финансовой отчетности за текущий период.

КВА определяются как вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые Вопросы Аудита выбираются из числа вопросов, о которых были проинформированы ЛОКУ.

Следующая таблица демонстрирует, когда информирование о КВА является обязательным, добровольным или запрещенным:

Документ 17.4-1

Информирование о КВА применительно к полному комплекту финансовой отчетности общего назначения ...	
Обязательно для	Организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Иных юридических лиц, определяемых местной юрисдикцией, таких как общественно значимые или организации государственного сектора.
Добровольно для	Любого типа организаций в случаях, когда аудиторы могут добровольно или по запросу руководства или ЛОКУ информировать о КВА в аудиторском заключении. МСП, желающих быть похожими на организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам или рассматривающих возможность подачи заявки на листинг на общепризнанной бирже. Тех случаев, когда общественность и другие заинтересованные стороны, привыкшие к раскрытию информации о КВА, например, в аудиторских заключениях организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, ожидают аналогичного раскрытия в аудиторских заключениях для МСП.

Информирование о КВА применительно к полному комплекту финансовой отчетности общего назначения ...

Не разрешено	В качестве замены для обязательных раскрытий в финансовой отчетности.
	В качестве замены для сообщения о существенной неопределенности в соответствии с МСА 570, что может поставить под сомнение способность организации продолжать непрерывно свою деятельность.
	В качестве отдельного аудиторского мнения по отдельным вопросам.
	В качестве замены собой модифицированного мнения, требуемого в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).
	Когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности.

Требования к информированию о КВА

МСА 701 *Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении* предназначен для того, чтобы регламентировать суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.

Объем и требования МСА 701 изложены ниже:

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
701.4	<p>Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении не подменяет:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления; (b) выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания в соответствии с МСА 705 (пересмотренным); (c) представление информации согласно МСА 570 (пересмотренному) в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность; а также (d) не является отдельным мнением, выраженным по отдельно взятым вопросам (см. пункты А5–А8).
701.8	<p>Для целей Международных Стандартов Аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.</p>
701.9	<p>Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. пункты А9–А18):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному) (см. пункты А19–А22); (b) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки (см. пункты А23–А24); (c) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункты А25–А26).
701.10	<p>Аудитор решает, какие из вопросов, определенных согласно пункту 9, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита (см. пункты А9–А11, А27–А30).</p>

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
701.11	<p>Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита», кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в пунктах 14 или 15. Вводная формулировка в данном разделе аудиторского заключения должна содержать следующие утверждения:</p> <p>(а) Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности [за текущий период];</p> <p>(б) эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам (см. пункты А31–А33).</p>

На следующей схеме представлен процесс принятия решений в отношении КВА:

Документ 17.4-2



Источник: <https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>.

Описание КВА в аудиторском заключении

Описание отдельных вопросов в аудиторском заключении и способ решения этих вопросов в процессе аудита включают следующее:

Документ 17.4-3

КВА	Описание КВА должно включать
Опишите каждый КВА	Почему этот вопрос рассматривается как КВА.
	Как вопрос был изучен в процессе аудита.
	Ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если таковая имеется.
Опишите, как каждый вопрос был рассмотрен в процессе аудита	Аспекты действий аудитора в ответ на выявленные риски или описание использованного им подхода, которые наиболее применимы к вопросу, или соответствуют оцененному риску существенного искажения.
	Краткое описание выполненных аудиторских процедур.
	Указание на результат процедур, проведенных аудитором.
	Основные наблюдения по данному вопросу.

Специфика конкретной организации

Описание КВА должно быть субъектно-ориентированным, аудитор должен избегать стандартизированного или чрезмерно технического языка для описания КВА.

Описание КВА в аудиторском заключении не должно подразумевать, что вопрос не был надлежащим образом решен аудитором при формировании заключения по финансовой отчетности, а также не должно содержать или подразумевать, что аудитор выразил отдельные мнения по отдельным элементам финансовой отчетности («частичное мнение»).

Документирование КВА

При информировании о КВА в соответствии с МСА 230 и МСА 701 аудитор обязан задокументировать профессиональные суждения, сделанные в отношении:

- того, почему вопрос, требующий значительного внимания аудитора, является или не является КВА;
- обоснования того, если КВА отсутствуют, то почему; а также
- обоснования решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как КВА.

Тем не менее, не требуется документировать обоснование того, почему вопросы, доведенные до ЛОКУ, не были вопросами, требующими значительного внимания аудитора.

Шаблон формулировки КВА

Пример 1 в приложении к МСА 700 (пересмотренному) включает аудиторское заключение с разделом по ключевым вопросам аудита. Этот раздел размещается после раздела «Основание для выражения мнения» заключения. Предлагаемая формулировка выглядит следующим образом:

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.

[Включите описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Для получения дополнительной информации о КВА обратитесь к:

- Инструментарий по аудиторским заключениям в: www.iaasb.org/auditor-reporting.
- Неавторизованной публикации Рабочей группы IAASB по имплементации аудиторских заключений, которая содержит иллюстративную часть о КВА «Аудиторское заключение – примеры Ключевых Вопросов Аудита», из которой извлечена следующая таблица.

Следующая таблица основана на указанном документе IAASB, в котором приведены некоторые примеры формулировок:

Почему	Каким образом	ССЫЛКА НА РАСКРЫТИЯ, ЕСЛИ ПРИМЕНИМО
Почему вопрос был определен как относящийся к КВА	Каким образом вопрос был рассмотрен в рамках аудита	Ссылка на соответствующее раскрытие (я) в финансовой отчетности
<p>Описание КВА в аудиторском заключении направлено на то, чтобы предоставить предполагаемым пользователям понимание того, почему данный вопрос был определен как КВА (т.е. почему он был одним из наиболее значимых при аудите финансовой отчетности за текущий период). МСА 701 также обеспечивает ясное руководство для поддержки концепции принятия решений на основе суждений при определении относительной значимости вопроса, доведенного до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и того, определен ли такой вопрос, как относящийся к КВА. (МСА 701.A42-A46)</p>	<p>Описание КВА в аудиторском заключении также предназначено для иллюстрации того, как вопрос был рассмотрен в рамках аудита. Уровень детализации, обеспечиваемый в аудиторском заключении, является предметом профессионального суждения. МСА 701 объясняет, что аудиторы могут описать, как КВА был рассмотрен в рамках аудита, описав аспекты ответных действий аудитора или использованного им подхода, которые наиболее применимы к вопросу или соответствуют оцененному риску существенного искажения; краткий обзор выполненных процедур; указание на результат аудиторских процедур; или основные наблюдения по данному вопросу; или же какая-либо комбинация этих элементов. Если аудитор указывает на результат аудиторских процедур в описании КВА, ему необходимо проявлять осторожность, чтобы не создавалось впечатление, что описание выражает отдельное мнение по отдельному КВА или каким-либо образом может поставить под сомнение мнение аудитора о финансовой отчетности в целом. (МСА 701.A46-A51)</p>	<p>Информирование о КВА в аудиторском заключении не должно заменять собой включение соответствующих и уместных раскрытий в финансовую отчетность, поскольку руководство несет ответственность за предоставление информации о финансовой отчетности и об организации. Описание КВА в аудиторском заключении всегда будет относиться к раскрытию информации в финансовой отчетности. (МСА 701.13 и .A40-A41) Ссылка на любую соответствующую раскрытую информацию позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство решало вопрос при подготовке финансовой отчетности. В дополнение к ссылке на соответствующую раскрытую информацию, аудитор в своем описании КВА может привлечь внимание к ключевым аспектам этой информации. Следователем, степень раскрытия руководством конкретных аспектов в отношении того, как определенный вопрос влияет на финансовую отчетность, может помочь аудитору определить конкретные аспекты того, как вопрос был рассмотрен в рамках аудита, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, почему вопрос является КВА.</p>
Гудвилл		
<p>В соответствии с МСФО, Группа должна ежегодно проверять сумму гудвилла на предмет обесценения. Этот ежегодный тест на обесценение был значительным для нашего аудита, поскольку сальдо XX по состоянию на 31 декабря 20X1 года является существенным для финансовой отчетности. Кроме того, процесс оценки руководства является сложным и субъективным и основывается на допущениях, в частности [описание определенных допущений], на которые влияют ожидаемые будущие рыночные или экономические условия, особенно в [название страны или географического района].</p>	<p>Наши аудиторские процедуры включали, в частности, привлечение эксперта по оценке, чтобы помочь нам в оценке используемых Группой допущений и методологий, в частности, тех, которые относятся к прогнозному росту выручки и прибыли для [название направления деятельности]. Мы также сосредоточили внимание на адекватности раскрытия Группой допущений, к которым результат теста на обесценение является наиболее чувствительным, то есть тех, которые оказывают наиболее существенное влияние на определение возмещаемой суммы гудвилла.</p>	<p>Раскрытие Компанией информации о гудвилле включено в примечание 3, в котором конкретно объясняется, что небольшие изменения в используемых основных допущениях могут привести к ухудшению балансовой оценки гудвилла в будущем.</p>

Почему	Каким образом	ССЫЛКА НА РАСКРЫТИЯ, ЕСЛИ ПРИМЕНИМО
Почему вопрос был определен как относящийся к КВА	Каким образом вопрос был рассмотрен в рамках аудита	Ссылка на соответствующее раскрытие (я) в финансовой отчетности
Оценка финансовых инструментов		
<p>Инвестиции Компании в структурированные финансовые инструменты составляют [x%] от общей суммы ее финансовых инструментов. Из-за своей уникальной структуры и условий, оценка этих инструментов основана на внутрифирменных моделях, разработанных организациями, а не на котировках цен на активных рынках. Следовательно, существует значительная неопределенность измерения, связанная с этой оценкой. В результате оценка этих инструментов была значимой для нашего аудита.</p>	<p>[Включите информацию, как вопрос был рассмотрен в рамках аудита, но не включен в пример]</p>	<p>Раскрытие информации о ее структурированных финансовых инструментах представлено в Примечании 5.</p>
Признание выручки		
<p>Сумма выручки и прибыли, признанная в течение года от реализации [наименования продукта] и послепродажного обслуживания, зависит от соответствующей оценки того, связан ли каждый долгосрочный вторичный контракт на услуги с контрактом на продажу или отдельно от него из [название продукта]. Поскольку коммерческие соглашения могут быть сложными, в каждом конкретном случае при выборе основы для бухгалтерского учета применяется значительная оценка. По нашему мнению, признание выручки имеет большое значение для нашего аудита, так как Группа может неадекватно учитывать продажи [название продукта] и долгосрочные соглашения об обслуживании в качестве единого соглашения для целей бухгалтерского учета, что обычно приводит к тому, что выручка и прибыль признаются слишком рано, потому что маржа в соглашении о долгосрочном обслуживании обычно выше, чем маржа в соглашении о продаже [название продукта].</p>	<p>Наши аудиторские процедуры для устранения риска существенных искажений, связанного с признанием выручки, считавшегося значительным риском, включали:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Тестирование средств контроля при содействии наших собственных ИТ-специалистов, в том числе, в частности: ввод условий отдельных рекламных кампаний и цен; сравнение этих условий и ценовых данных с соответствующими всеобъемлющими контрактами с рекламными агентствами; и связь с данными наблюдателя; а также • Подробный анализ выручки и сроков ее признания на основе ожиданий, основанных на наших отраслевых знаниях и данных внешнего рынка, с учетом отклонений от наших ожиданий. 	<p><i>[Включите любые ссылки на примечания, если применимо]</i></p>

Почему	Каким образом	ССЫЛКА НА РАСКРЫТИЯ, ЕСЛИ ПРИМЕНИМО
Почему вопрос был определен как относящийся к КВА	Каким образом вопрос был рассмотрен в процессе аудита	Ссылка на соответствующее раскрытие (я) в финансовой отчетности
Оценка непрерывности деятельности		
<p>Как указано в Примечании 2, на Группу распространяется ряд нормативных требований к капиталу, которые являются ключевым фактором, определяющим способность Группы продолжать непрерывно свою деятельность. Мы определили, что наиболее значимым допущением при оценке способности Группы и [значимого компонента] продолжать непрерывно свою деятельность была ожидаемая будущая прибыльность [значимого компонента] в качестве ключевого фактора, определяющего прогнозную капитализацию. Расчеты, подтверждающие оценку, требуют от руководства принятия весьма субъективных суждений, а также корректировки бухгалтерских показателей для отражения нормативных требований, предусмотренных [названием применимой нормативной базы (ий)]. Расчеты основаны на оценках будущих результатов и имеют основополагающее значение для оценки пригодности учетной политики, принятой для подготовки финансовой отчетности. Поэтому мы потратили значительные аудиторские усилия, в том числе время старших членов нашей аудиторской группы, чтобы оценить уместность этого предположения.</p>		<p>[Примечание 2 уже упоминается в первом столбце и может быть достаточным, но включает ссылку на примечание о непрерывности деятельности и другие соответствующие раскрытия, если таковые имеются]</p>

Другие иллюстрации, включенные в публикацию IAASB, но не воспроизведенные здесь, включают:

- Влияние новых стандартов бухгалтерского учета
- Оценка активов и обязательств по пенсионным планам
- Утилизация компонента
- Резервы в отношении реструктуризации и организационных изменений
- Резервы на реструктуризацию и размещение шахты

17.6 Раскрытие Имени Руководителя Задания

Имя Руководителя Задания по аудиту	
700.46	Имя руководителя задания по аудиту должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы (см. пункты A61–A63).

Раскрытие имени руководителя задания необходимо в аудиторском заключении:

- для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; а также
- в случаях, когда это требуется в соответствии с законом, нормативными актами или национальными стандартами аудита.

В редких случаях имя аудитора может быть опущено. Например, он может опустить свое имя в ситуациях, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности или может нанести физический ущерб руководителю задания, другим членам аудиторской группы или другим тесно связанным с ними лицам. В то же время, угрозы юридической ответственности или санкций, предусмотренных законом, нормативными актами или со стороны профессионального сообщества, против руководителя задания не относятся к числу тех оснований, которые позволяют аудитору опускать свое имя.

Пример 1 в приложении к МСА 700 (Пересмотренному) содержит следующую формулировку, располагаемую чуть выше подписи в аудиторском заключении:

«Руководителем задания по аудиту, по результатам которого было составлено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, является [вставить имя]».

17.7 Дополнительные требования к заключению

Параграф #	Соответствующие выдержки из текста МСА
700.32	Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 (пересмотренный).
700.43	Если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита, эти обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем иное название, соответствующее содержанию раздела, кроме случаев, когда эти обязанности по предоставлению заключений отражают те же темы, которые представлены в рамках обязанностей по составлению других отчетов в соответствии с МСА, в этом случае обязанности по составлению других отчетов могут быть представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями МСА (см. пункты А58–А60).
700.44	Если обязанности по составлению других отчетов представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями МСА, в аудиторском заключении следует прямо отразить различие между такими обязанностями по составлению других отчетов и обязанностями по предоставлению заключения в соответствии с требованиями МСА (см. пункт А60).
700.45	Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел, в котором рассматриваются обязанности по составлению других отчетов, то требования пунктов 21–40 настоящего стандарта должны быть включены в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» должен следовать за разделом «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» (см. пункт А60).

В некоторых юрисдикциях от аудитора может потребоваться информировать об обязанностях, дополнительных по отношению к ответственности аудитора в соответствии с МСА, как обсуждается в следующей таблице.

Документ 17.7-1

Обсуждение	
Дополнительные требования к заключению	Аудитор может быть обязан прокомментировать такие вопросы, как: <ul style="list-style-type: none"> • Адекватность бухгалтерских записей; • Определенные вопросы, если они привлекают внимание аудитора в ходе аудита; а также • Результаты выполнения дополнительных определенных процедур.
Отчет под отдельным заголовком	Чтобы обеспечить понимание пользователями этих дополнительных обязанностей, аудитор должен проинформировать о них в отдельном разделе аудиторского заключения (например, под новым подзаголовком, таким как «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»).

Аудиторы обязаны информировать о прочей информации в соответствии с МСА 720 (пересмотренный), который более подробно рассматривается в Главе 15.9 настоящего Руководства. В некоторых обстоятельствах МСА 720 (пересмотренный) может потребовать применения определенного заголовка, связанного с прочей информацией.

17.8 Дополнительная информация, представленная вместе с финансовой отчетностью

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, могут быть обязаны (в соответствии с законодательством, нормативными актами или национальными стандартами) или же могут добровольно включить в финансовую отчетность дополнительную информацию, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такая информация, как правило, представлена либо в дополнительных графиках, либо в виде дополнительных примечаний. Например, дополнительная информация может включать график производственных затрат.

Параграф №	Соответствующие выдержки из текста МСА
Дополнительная информация, представленная в финансовой отчетности (см. Пункты A78 – A84)	
700.53	Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.
700.54	Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

В случае предоставления дополнительной информации аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, такая информация, согласно профессиональному суждению, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера или формы ее представления.

Документ 17.8-1

Дополнительная информация является:	Необходимое действие
Неотъемлемой по отношению к Ф/О?	На такую дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.
Не является неотъемлемой для Ф/О?	Оцените, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, чтобы она была в достаточной степени явно <i>отделима</i> от проаудированной финансовой отчетности. Если такая информация явно не отделима, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается вносить изменения, аудитор должен указать в заключении неаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от ответственности по обеспечению того, чтобы эта информация не вводила в заблуждение или же не соответствовала другой информации, содержащейся в проаудированной финансовой отчетности. Дополнительную информацию не следует путать с Прочей Информацией, рассматриваемой в МСА 720 (пересмотренном), и которая обсуждалась в Главе 15.9 настоящего Руководства.

17.9 Аудиты, проводимые в соответствии с МСА и национальными стандартами аудита

В тех случаях, когда от аудитора требуется сообщить о соблюдении национальных стандартов аудита и МСА, аудиторское заключение может содержать ссылку на оба комплекта стандартов.

Ссылка на Международные Стандарты Аудита и национальные стандарты аудита уместна, когда выполняются следующие условия.

Документ 17.9-1

Условия	
Ссылка на соответствие как МСА, так и национальным стандартам.	<ul style="list-style-type: none"> • Аудиторское заключение соответствует каждому из МСА, имеющему отношение к аудиту. • Все дальнейшие аудиторские процедуры, необходимые для соответствия национальным стандартам, были выполнены. • Юрисдикция или страна происхождения стандартов аудита были указаны в аудиторском заключении. • Все элементы аудиторского заключения, требуемые по МСА (даже если используются их расположение и формулировки, определенные национальными законами или нормативными актами), должны быть включены.

Ссылка, как на Международные Стандарты Аудита, так и на национальные стандарты аудита, неуместна, если существует противоречие между требованиями МСА и требованиями национальных стандартов аудита, которое может привести к тому, что:

- аудитор сформирует мнение по национальным стандартам, отличное от мнения по МСА; а также
- не включит дополнительную информацию, такую как раздел «Важные Обстоятельства», который требуется по МСА, но не разрешен в соответствии с национальными стандартами.



Для большего информирования свяжитесь с:

Christopher Arnold

Руководитель тематикой и исследованиями SME/SMP

Christopher Arnold@ifac.org

T +1 212 286 9344

www.ifac.org/SMP