Предисловие

Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 года, с внесенными изменениями и дополнениями по состоянию на 20 февраля 2009 года, установил, что аудит в Казахстане осуществляется в соответствии с Международными Стандартами Аудита, не противоречащими законодательству страны, опубликованными на государственном и русском языках организацией, имеющей письменное разрешение на их официальную публикацию в Республике Казахстан от Комитета по Международной Аудиторской Практике при Международной Федерации Бухгалтеров. Этим правом в полной мере обладает профессиональная аудиторская организация – Палата Аудиторов Республики Казахстан, являющаяся действительным членом Международной Федерации Бухгалтеров.

Законодательное закрепление необходимости осуществления аудита по международным стандартам, предусматривающим как проведение аудиторских процедур, так и системный контроль над их качеством, позволило обеспечить работу по единым обязательным для всех правилам и послужило дальнейшей интеграции в мировое аудиторское сообщество.

Впервые издание Международных Стандартов Аудита в Казахстане было осуществлено Палатой Аудиторов Республики Казахстан в 2001 году. Первое издание сыграло положительную роль, послужив в нашей стране развитию и совершенствованию аудиторской профессии, позволив ей руководствоваться гармонизированными стандартами в целях предоставления высококачественных услуг в интересах общества. Издание Международных Стандартов Аудита и Кодекса Этики редакции 2006 года, тираж которого составил 3000 экземпляров, было распространено среди всех заинтересованных лиц. Более трети экземпляров было передано на безвозмездной основе Государственным органам, учебным заведениям и профессиональным организациям Республики Казахстан и стран СНГ.

Вашему вниманию предлагается новое издание Международных Стандартов Аудита и Кодекса Этики Профессиональных Бухгалтеров на русском языке, которое публикуется с официального разрешения Международной Федерации Бухгалтеров.

В настоящий «Сборник Международных Стандартов Аудита, Выражения Уверенности и Этики» включен ряд новых, модифицированы и обновлены некоторые действующие стандарты, а также Кодекс Этики Профессиональных Бухгалтеров. На качественно более высокий уровень поднялся перевод некоторых специфических аудиторских терминов и оборотов.

Издание предназначено для аудиторов, бухгалтеров, руководителей и других специалистов предприятий всех форм собственности, а также для студентов и преподавателей высших учебных заведений.

Мы просим всех читателей представить нам свои замечания с тем, чтобы они могли быть учтены при подготовке следующего издания. Комментарии и замечания просим направлять по адресу Палаты Аудиторов Республики Казахстан:

Казахстан, 050036,
г. Алматы, 6 мкр., корпус 56,
Тел: + 7 (727) 228 57 44,
Факс: + 7 (727) 250 13 04,
e-mail: ilp@bdo.kz, pa_director@audit.kz
Website: http://www.audit.kz

Мы выражаем признательность за техническое содействие, оказанное в ходе подготовки данного издания аудиторским фирмам и специалистам, членам ПАО «Палата Аудиторов Республики Казахстан», в особенности сотрудникам ТОО «BDO Казахстанаудит», ТОО «Делойт», ТОО «КПМГ Аудит», ТОО «ПрайсутерхаусКуперс» и ТОО «Эрнст энд Янг».

Издание подготовлено Палатой Аудиторов Республики Казахстан – являющейся полноправным членом МФБ, при поддержке Министерства Финансов Республики Казахстан. Все стандарты, директивы, проекты положений и другие документы Международной Федерации Бухгалтеров защищены авторским правом Международной Федерации Бухгалтеров. Все права защищены. Никакая часть настоящей публикации не может быть воспроизведена, помещена в систему хранения и обработки данных или передана в какой бы то ни было форме, какими бы то ни было средствами, включая электронные, механические, фотокопировальные, звукозаписывающие или другие средства, если на то нет письменного разрешения Международной Федерации Бухгалтеров.

Совет ПАО «Палата Аудиторов
Республики Казахстан»
Сентябрь 2009 года, г. Алматы

Международные Стандарты Аудита, Выражения Уверенности и Этики

2008

Часть I

Международная Федерация Бухгалтеров

ИНФОРМАЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ
Международная Федерация Бухгалтеров
США, Штат Нью-Йорк,
10017, г. Нью-Йорк,
Пятая Авеню, 545, 14-й этаж

Настоящая публикация была подготовлена Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ), которая определила свою миссию, как «служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт».

Данную публикацию можно скачать бесплатно с веб-сайта МФБ: http://www.ifac.org. Утвержденный текст опубликован на английском языке.

МФБ приветствует любые комментарии относительно данного сборника. Комментарии можно отправлять по адресу, указанному выше, или по электронной почте на IAASBpubs@ifac.org.

ИЗМЕНЕНИЯ СОДЕРЖАНИЯ И ПОСЛЕДНИЕ РАЗРАБОТКИ

Авторское право © март 2008 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Разрешается делать копии данной публикации при условии, что такие копии будут использоваться в академических аудиториях или для личного пользования и не будут продаваться или распространяться, а также при условии, что на каждой копии будет нанесена следующая надпись о признании авторского права: *"Авторское право © март 2008 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Используется с разрешения МФБ. Для получения разрешения на воспроизведение, хранение и передачу данного документа обращайтесь по адресу: permissions@ifac.org."* В противном случае, необходимо письменное разрешение МФБ на воспроизводство, хранение или передачу, или использование подобным образом данного документа, кроме случаев, когда это разрешено согласно закону. Обращайтесь на permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-934779-06-4

ИЗМЕНЕНИЯ СОДЕРЖАНИЯ И ПОСЛЕДНИЕ РАЗРАБОТКИ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ И ЭТИКИ

2008 год

Содержание Части I сборника

Часть I сборника содержит информацию о Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ) и действующих публикациях по этике, контролю качества, аудиту, обзору, другим соглашениям по выражению уверенности и сопутствующим услугам, выпущенным МФБ по состоянию на 1 января 2008 года. В Части I сборника текст публикаций, вступающих в силу после 1 января 2008 года, выделен серым цветом.

Часть II данного издания представляет информацию о проекте Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ), нацеленном на повышение ясности публикаций (проект «Ясность»), содержит исправленное и дополненное Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг, а также Международные стандарты аудита (МСА), которые были предложены в новой редакции в соответствии с положениями проекта «Ясность».

Указанные МСА вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года, или позднее.

Структура Части I данного издания

Содержание Части I сборника разделено на разделы:

Изменения содержания по сравнению с изданием 2007 года и последние разработки ……...……...……1

Информация о Международной Федерации Бухгалтеров……. 5

Этика…….……16

Аудит, обзор, выражение уверенности и сопутствующие услуги……...173

ИНФОРМАЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

ИЗМЕНЕНИЯ СОДЕРЖАНИЯ ПО СРАВНЕНИЮ С ИЗДАНИЕМ 2007 ГОДА И ПОСЛЕДНИЕ РАЗРАБОТКИ

Ссылки

Часть I этого сборника содержит ссылки на Комиссию по международной аудиторской практике (КМАП) Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). С 1 апреля 2002 года Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) МФБ заменил КМАП.

Часть I этого сборника также содержит ссылки на Комиссию по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ). 1 апреля 2002 года были выпущены Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (ранее именуемые Международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ)) Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Если нет иных указаний, ссылки на МСБУ и МСФО являются ссылками на МСБУ и МСФО, действующие на момент подготовки того или иного стандарта аудита. Соответственно, читатели должны иметь в виду, что, если какой-либо пересмотренный МСБУ или МСФО был выпущен позднее, должна быть сделана ссылка на новый МСБУ или МСФО.

В Частях I и II этого сборника ссылки на «страну» должны истолковываться как «страна или юрисдикция».

Стандарты, выпущенные Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

В этом году сборник впервые представлен в двух частях. Часть I содержит общую информацию о МФБ, а также стандарты этики, аудита, обзора, прочих соглашений по выражению уверенности, и сопутствующих услуг, выпущенные МФБ 1 января 2008 года.

Вторая часть содержит общую информацию о проекте КМСАВУ, целью которого является повышение ясности его стандартов (проект «Ясность»), исправленное и дополненное Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора,

выражения уверенности, и сопутствующих услуг, а также Международные стандарты аудита (МСА), которые были представлены в новой редакции в соответствии с положениями проекта «Ясность». Указанные МСА вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Изменения в Части I

В параграф 2 Международного стандарта соглашений по обзору (МССО) 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности» были внесены изменения и дополнения, также был добавлен параграф 3а и сноска 4 к МССО 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполняемый независимым аудитором субъекта», чтобы пояснить, к каким именно соглашениям какой МССО должен применяться. Поправки уже вступили в силу.

Часть II

Поправки к Предисловию к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг (Предисловие) были одобрены в декабре 2006 года в рамках проекта «Ясность». Исправленное и дополненное Предисловие, устанавливающее допущения, которые будут использоваться КМСАВУ при составлении будущих МСА, обязательства аудиторов, которые следуют этим стандартам, и указанные ниже МСА, которые отражают положения проекта «Ясность», были перемещены в Часть II сборника:

- МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности»;
- МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности»;
- МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»; и

- МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

В эти МСА были внесены незначительные поправки. Чтобы сделать изучение стандартов более удобным, перекрестные ссылки на другие МСА были перемещены в сноски. (Электронные файлы, которые показывают поправки выделенным текстом можно получить, обратившись по адресу: IAASBpubs@ifac.org).

Следующие МСА, отражающие положения проекта «Ясность» добавлены в Часть II:

- МСА 230 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская документация»;
- МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями»;
- МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий»;
- МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)»; и
- МСА 720 (Предложенный в новой редакции) «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность».

Стандарты, предложенные в новой редакции, отмечены как «предложенные в новой редакции». Если имел место дальнейший пересмотр, стандарт описывается как «пересмотренный и предложенный в новой редакции». Стандарты вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Аспекты аудита субъектов малого бизнеса

Что касается МСА, выпущенных после марта 2003 года, аспекты аудита субъектов малого бизнеса включены в текст МСА, где это необходимо. Руководство, содержащееся в Положении о международной аудиторской практике (ПМАП) 1005 «Особенности

аудита субъектов малого бизнеса» будет аннулировано, когда вступят в силу соответствующие пересмотренные МСА. Соответственно, читатели должны иметь в виду, что, в дополнение к руководству, изложенному в ПМАП 1005, должна быть сделана ссылка на аспекты аудита субъекта малого бизнеса, включенные в МСА, выпущенные после марта 2003 года.

Окончательные стандарты, выпущенные после 31 декабря 2007 года, и проекты, предложенные для обсуждения

Для получения информации относительно последних разработок и окончательных стандартов, выпущенных после 31 декабря 2007 года, или проектов, выставленных на обсуждение, обращайтесь на веб-сайт КМСАВУ по адресу: http://www.iaasb.org.

Стандарты, выпущенные Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров

Изменения

Новые параграфы 290.14-290.26, а также новые или пересмотренные определения терминов «фирма», «сеть», и «сетевая фирма», которые вступают в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, выпущенных 31 декабря 2008 года или после этой даты, были вставлены в *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.* Номера параграфов, которые следуют за новыми параграфами 290.14-290.26, были изменены соответствующим образом.

Недавние проекты, предложенные для обсуждения

Комитет по международным стандартам этики для бухгалтеров (КМСЭБ) выпустил два проекта для обсуждения, которые содержат предложенные поправки к существующему Разделу 290, *Независимость – Соглашения по аудиту и обзору,* и предложенный новый Раздел 291, *Независимость – Прочие соглашения по выражению уверенности.*

Для получения информации относительно последних разработок и окончательных стандартов, выпущенных после 31 декабря 2007 года, или проектов, выставленных на обсуждение, посетите страницу КМСЭБ на веб-сайте МФБ по адресу: http://www.ifac.org.

ИНФОРМАЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

Организация

Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ) является международной организацией, представляющей профессию бухгалтера. Организация, основанная в 1977 году, определила свою миссию следующим образом: «служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт».

Органы управления, персонал и волонтеры МФБ привержены таким ценностям как порядочность, прозрачность и профессионализм. МФБ также подчеркивает необходимость приверженности профессиональных бухгалтеров указанным ценностям, описанным в *Кодексе этики профессиональных бухгалтеров* МФБ.

Для получения дополнительной информации о МФБ, а также о вопросах и материалах, описанных ниже, посетите сайт МФБ по адресу: http://www.ifac.org.

Основная деятельность

Служение интересам общества

МФБ направляет деятельность бухгалтерской профессии во всем мире, в целях служения интересам общества, путем осуществления деятельности:

- По разработке, продвижению и выполнению международных профессиональных стандартов и *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров,* качество которых постоянно улучшается;
- Направленной на поощрение устранения различий (сближения) между профессиональными стандартами, в частности, стандартами аудита, выражения уверенности, этики, образования,

и финансовой отчетности в государственном и частном секторах экономики;

- Направленной на постоянное повышение качества аудита и финансового менеджмента;
- Направленной на продвижение ценностей бухгалтерской профессии как гарантии привлечения исключительно высококвалифицированного персонала;
- Направленной на обеспечение соответствия членским обязательствам; и
- По оказанию содействия развивающимся странам и странам с переходной экономикой в сотрудничестве с региональными профессиональными органами и другими организациями в становлении и развитии профессии, преданной высоким стандартам качества и стоящей на страже интересов общества.

Вклад в эффективное функционирование мировой экономики

МФБ вносит свой вклад в эффективное функционирование мировой экономики путем:

- Повышения уверенности в качестве и надежности финансовой отчетности;
- Поощрения предоставления организациями высококачественной информации (финансовой и нефинансовой) о своей деятельности;
- Поощрения предоставления услуг высокого качества всеми членами всемирной бухгалтерской профессии; и
- Акцентирования важности приверженности *Кодексу этики профессиональных бухгалтеров* со стороны всех членов бухгалтерской профессии, включая участников промышленного, торгового, государственного, некоммерческого секторов, академического сообщества, и публичной практики.

Лидерство и представление интересов

МФБ является основным представителем международной профессии и выступает по широкому кругу вопросов в случаях, когда профессиональные знания и опыт являются наиболее востребованными. Частично, это достигается путем сотрудничества с

различными организациями, которые полагаются на деятельность международной бухгалтерской профессии или заинтересованы в такой деятельности. МФБ также выпускает программные положения по тем вопросам, где требуются профессиональные знания и опыт. Данные положения публикуются на сайте МФБ: http://www.ifac.org.

ИНФОРМАЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

Членство

МФБ объединяет 157 действительных и ассоциированных членов в 123 странах мира, представляющих более 2,5 миллионов бухгалтеров, занятых в публичном секторе, промышленности и торговле, государственном секторе и образовании. Ни одна из профессиональных организаций бухгалтеров в мире и лишь немногие из других профессиональных организаций имеют такую же широкую международную поддержку как МФБ.

МФБ сильна не только своим международным представительством, но также поддержкой и участием со стороны каждой своей организации-члена, приверженной принципам порядочности, прозрачности и профессионализма в бухгалтерской профессии, а также поддержкой со стороны региональных организаций бухгалтеров.

Инициативы по разработке стандартов

МФБ уже давно признала необходимость разработки единой международной концептуальной основы с целью соответствия приобретающим все более глобальный характер требованиям, предъявляемым к бухгалтерской профессии и исходящим от хозяйственного сектора, государственных органов, или академических кругов. Основными компонентами данной основы являются *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,* Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты бухгалтерского образования (МСБО), и Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС).

Описанные ниже комитеты МФБ, которые занимаются разработкой стандартов, придерживаются процессов, содействующих разработке высококачественных стандартов, выражающих интересы общества, с соблюдением принципов прозрачности, эффективности и результативности. В распоряжении каждого из этих комитетов по разработке стандартов имеются Консультативные группы, обеспечивающие соблюдение публичных интересов. В состав указанных Групп входят представители общественности.

Комитеты МФБ по общественной деятельности (КОДы) – Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности, Комитет по международным стандартам бухгалтерского

образования, Комитет по международным стандартам этики для бухгалтеров и Консультативная группа по вопросам соответствия – подчиняются Комитету по надзору за соблюдением интересов общества (КНСИО) (см. ниже).

С кругом полномочий, процессами и процедурами работы комитетов МФБ по разработке стандартов можно ознакомиться на сайте МФБ: http://www.ifac.org.

МФБ активно поддерживает устранение различий с МСА и другими стандартами, разработанными независимыми комитетами МФБ по разработке стандартов и Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Услуги по аудиту и выражению уверенности

Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) разрабатывает МСА и Международные стандарты соглашений по обзору, рассматривающие аудит и обзор исторической финансовой информации; и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности, рассматривающие соглашения по выражению уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой информации. КМСАВУ также разрабатывает соответствующие положения о практике. Эти стандарты и положения служат эталоном для высококачественных стандартов и положений о аудите и соглашениях по выражению уверенности по всему миру. Они устанавливают стандарты и предоставляют руководство для аудиторов и других профессиональных бухгалтеров, давая им в руки инструмент, позволяющий соответствовать растущему и меняющемуся спросу на подготовку отчетов в отношении финансовой информации, а также предоставляют руководство по специализированным областям.

Кроме того, КМСАВУ разрабатывает стандарты контроля качества для фирм и команд по проектам, применимые к аудиту, соглашениям по выражению уверенности и сопутствующим услугам.

Этика

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (Кодекс), разработанный Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров МФБ, устанавливает этические требования для

профессиональных бухгалтеров и предоставляет концептуальную основу для профессиональных бухгалтеров с целью соблюдения пяти фундаментальных принципов профессиональной этики. Эти принципы – порядочность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, и профессиональное поведение. В соответствии с данной основой все профессиональные бухгалтеры должны выявлять угрозы в отношении этих фундаментальных принципов и, если такие угрозы существуют, применить меры предосторожности для получения уверенности в том что, что принципы не были нарушены. Организация-член МФБ или фирма, выполняющая аудит с использованием МСА, не может применять менее строгие стандарты, чем те, которые содержатся в Кодексе.

Бухгалтерский учет в государственном секторе

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе (КМСБУГС) МФБ фокусирует свое внимание на разработке стандартов финансовой отчетности высокого качества для субъектов государственного сектора по всему миру. Он разработал МСБУГС, устанавливающие требования к финансовой отчетности правительств и других организаций государственного сектора. МСБУГС представляют собой лучшую международную практику представления финансовой отчетности субъектами государственного сектора. В большинстве юрисдикций применение требований МСБУГС повысит ответственность и прозрачность финансовой отчетности, подготовленной правительствами и их агентствами.

МСБУГС включены в *Сборник международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе* МФБ, издание 2008 года, и они также представлены на сайте МФБ: http://www.ifac.org. Имеются также переводы МСБУГС на французский и испанский языки, которые также можно скачать на сайте МФБ.

Образование

С целью продвижения программ по образованию бухгалтеров по всему миру Комитет по международным стандартам бухгалтерского образования (КМСБО) разрабатывает Международные стандарты бухгалтерского образования, устанавливающие ориентиры для образования представителей бухгалтерской профессии.

Все организации-члены должны выполнять эти стандарты, раскрывающие процесс обучения, необходимого для получения квалификации профессионального бухгалтера, а также постоянного профессионального развития членов профессии. КМСБО также разрабатывает Положения о международной практике образования и прочие руководства для содействия организациям-членам и преподавателям бухгалтерского учета в вопросах внедрения и достижения наилучшей практики в образовательном процессе.

Это издание не содержит Международные стандарты бухгалтерского образования, которые представлены на сайте МФБ http://www.ifac.org.

Содействие профессиональным бухгалтерам, занятым в бизнесе

Как МФБ, так и ее организации-члены, сталкиваются с необходимостью выполнять требования растущего числа бухгалтеров, работающих в хозяйственном секторе и промышленности, государственном, образовательном и некоммерческом секторах. Эти бухгалтеры на сегодняшний день составляют более 50% от членов организаций-членов. Комиссия профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе (КПБЗБ) МФБ в сотрудничестве с организациями-членами разрабатывает руководство для содействия в решении широкого спектра профессиональных вопросов, поощряет и поддерживает оказание высококачественных услуг профессиональными бухгалтерами, практикующими в бизнесе, и стремится к тому, чтобы общественность знала и понимала выполняемую ими работу.

Практика малого и среднего бизнеса

МФБ также уделяет особое внимание поддержке другого направления, приобретающего все большую важность: практика малого и среднего бизнеса (ПМСБ). Комиссия по ПМСБ МФБ разрабатывает руководство по ключевым вопросам для ПМСБ и субъектов малого и среднего бизнеса (СМСБ), включая руководство по использованию МСА при аудите СМСБ, а также применению Международного стандарта контроля качества 1. Комиссия вносит свой вклад в разработку международных стандартов, а также в работу комитетов МФБ по разработке стандартов, с точки зрения ПМСБ/СМСБ. Комиссия по ПМСБ также изучает методы, с помощью которых МФБ вместе с

организациями-членами может удовлетворить запросы бухгалтеров, работающих с СМСБ и практикующих как ПМСБ, и проводит ежегодные форумы по вопросам ПМСБ/СМСБ.

Развивающиеся страны

Комиссия по вопросам развивающихся наций МФБ поддерживает развитие бухгалтерской профессии во всех регионах мира путем представления и изучения интересов развивающихся стран, а также путем предоставления руководств по усилению бухгалтерской профессии во всем мире. Комитет, от имени развивающейся бухгалтерской профессии, работает с готовыми оказать донорскую помощь организациями с целью привлечения ресурсов и содействия в развитии. Более того, комитет проводит ежегодные форумы, на которых рассматриваются потребности развивающихся стран.

Программа соответствия организаций-членов МФБ

В рамках Программы соответствия организаций-членов действительные и ассоциированные члены МФБ (в большинстве случаев национальные профессиональные организации) должны продемонстрировать, что они сделали все возможное, с учетом национального законодательства и нормативных актов, для внедрения стандартов, разработанных МФБ и Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. Программа, находящаяся под надзором Консультативной группы по вопросам соответствия МФБ, также стремится определить, как действительные и ассоциированные члены выполняют свои обязательства в отношении контроля качества, выявления нарушений и дисциплинарных программ для своих членов в соответствии с Положениями об обязательствах членов (ПОЧ)

В рамках Программы соответствия организаций-членов действительные и ассоциированные члены должны завершить самооценку на предмет соответствия требованиям ПОЧ, и в случае выявления областей, требующих доработки, разработать планы действий для совершенствования в таких областях. ПОЧ также выступают в качестве основы для Программы Соответствия и предоставляют четкие ориентиры действующим и потенциальным организациям-членам с целью содействия в обеспечении

высококачественной деятельности профессиональных бухгалтеров.

Данное издание не содержит ПОЧ, но они представлены на сайте МФБ: http://www.ifac.org.

Нормативно-правовая база

В ноябре 2003 года МФБ с помощью организаций-членов и международных регулирующих органов утвердила серию реформ для увеличения уверенности в том, что деятельность МФБ полностью соответствует интересам общества, а ее результатом являются качественные стандарты и практика в сфере аудита и выражения уверенности.

Реформы направлены на достижение: большей прозрачности процесса разработки стандартов, большего вклада общественности и регулирующих органов в этот процесс, мониторинга со стороны регулирующих органов, надзора за соблюдением общественных интересов, постоянного диалога между регулирующими органами и бухгалтерской профессией. Следующие структуры способствуют достижению этих целей:

Комитет по надзору за соблюдением интересов общества (КНСИО) – Организованный в феврале 2005 года КНСИО осуществляет надзор за деятельностью МФБ по разработке стандартов в области аудита и выражения уверенности, этики – включая независимость – и образования, а также за Программой соответствия организаций-членов МФБ. В состав КНСИО входят десять представителей, номинированных международными регулирующими органами и институтами.

Группа по мониторингу (ГМ) – В состав ГМ входят международные регулирующие органы и соответствующие организации. Ее задача заключается в информировании КНСИО о значительных событиях в сфере регулирования. Она также является посредником в диалоге регулирующих органов и международной бухгалтерской профессии.

Группа по связям с регулирующими организациями МФБ (ГСРО) – В состав ГСРО входят Президент МФБ, Вице-президент, Генеральный директор, три члена, назначенные Правлением МФБ, Председатель Форума фирм, и шесть членов, номинированных Комитетом по глобальной общественной политике.

Группа работает вместе с ГМ и рассматривает вопросы, связанные с регулированием профессии.

Структура и операции МФБ

Управление МФБ осуществляется ее Правлением и Советом. В состав Совета МФБ входит по одному представителю от каждой организации-члена. Правление является группой, меньшей по размерам, которая несет ответственность за разработку политики. Как представители международной бухгалтерской профессии, члены Правления дают присягу действовать порядочно и служить интересам общества.

Комиссия по выдвижению кандидатур МФБ дает рекомендации по составу комитетов и комиссий МФБ, Правления МФБ, а также выдвигает кандидатуры на пост Вице-президента МФБ. Комиссия в своей работе руководствуется принципом выбора наиболее подходящей кандидатуры для каждой должности. Она также стремится к достижению баланса между региональными и профессиональными представителями в комитетах и комиссиях, а также между представителями от стран с различным уровнем экономического развития.

Штаб-квартира МФБ находится в Нью-Йорке, и в ней работают профессионалы в области бухгалтерского учета и в других областях со всего мира.

Публикации МФБ, авторское право и перевод

МФБ обеспечивает широкий доступ к своим руководствам, предоставляя возможность всем желающим бесплатно скачать все публикации с сайта МФБ (http://www.ifac.org.) и поощряя своих действительных и ассоциированных членов, региональные бухгалтерские органы, разработчиков стандартов, регулирующие органы и прочие лица делать ссылки со своих сайтов или печатных материалов на публикации, представленные на сайте МФБ.

МФБ также признает важность того, чтобы те, кто подготавливает и пользуется финансовой отчетностью, аудиторы, регулирующие органы, юристы, ученые, студенты и другие заинтересованные группы в неанглоязычных странах, имели доступ к стандартам на их родном языке. Чтобы обеспечить как можно более широкий доступ к своим стандартам и руководствам, МФБ разработала следующие

программные положения, которые регулируют вопросы, связанные с авторским правом, воспроизведением и переводом:

- *Политика воспроизведения или перевода и воспроизведения публикаций, выпущенных Международной Федерацией Бухгалтеров; и*
- *Разрешение указывать, что Международная Федерация Бухгалтеров рассмотрела процесс перевода стандартов и руководств организацией, осуществляющей перевод*

Настоящее издание не содержит данные программные положения. Однако, программные положения и база данных переводов публикаций МФБ третьими сторонами представлены на сайте МФБ: http://www.ifac.org.

КОДЕКС
СОДЕРЖАНИЕ

Страница

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров…….17

Кодекс был выпущен в июне 2005 года и вступил в силу 30 июня 2006 года. Параграфы 290.1-290.13 и 290.27-290.47 применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой. Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

Для получения дополнительной информации о Комитете по международным стандартам этики для бухгалтеров (КМСЭБ), последних событиях, а также для получения проектов, выставленных на обсуждение, посетите страницу КМСЭБ на сайте МФБ: http://www.ifac.org.

Июнь 2005 года

Пересмотрен в июле 2006 года

КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ♦

ОГЛАВЛЕНИЕ

	Страница
ПРЕДИСЛОВИЕ	19
ЧАСТЬ А: ОБЩЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОДЕКСА	20
100 Введение и фундаментальные принципы	21
110 Порядочность	30
120 Объективность	31
130 Профессиональная компетентность и должная тщательность	32
140 Конфиденциальность	33
150 Профессиональное поведение	36
ЧАСТЬ Б: ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ	
200 Введение	38
210 Профессиональное назначение	46
220 Конфликт интересов	51
230 Второе мнение	54
240 Гонорары и прочие виды вознаграждения	55
250 Маркетинг профессиональных услуг	59
260 Подарки и знаки гостеприимства	60
270 Хранение активов клиента	61
280 Объективность – все услуги	63
290 Независимость – соглашения по выражению уверенности	65

КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

ЧАСТЬ B: ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ, ЗАНЯТЫЕ В БИЗНЕСЕ 146
300 Введение 147
310 Потенциальные конфликты 152
320 Подготовка и представление информации 154
330 Достаточность профессиональных знаний и опыта 156
340 Финансовая заинтересованность 158
350 Стимулы 161
ОПРЕДЕЛЕНИЯ 164
ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ 171

♦_Кодекс был выпущен в июне 2005 года и вступил в силу 30 июня 2006 года. Параграфы 290.1-290.13 и 290.27-290.47 применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой. Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Миссия Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), согласно ее Конституции, сформулирована следующим образом: «в целях служения интересам общества, МФБ и далее будет осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и продолжит вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества и стимулирования приверженности указанным стандартам, деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда профессиональные знания и опыт являются наиболее востребованными». Для выполнения этой миссии Правление МФБ создало Комитет по стандартам этики для бухгалтеров с целью разработки и публикации, от своего имени, высококачественных стандартов этики и прочих положений для использования профессиональными бухгалтерами по всему миру.

Данный *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* устанавливает этические требования для профессиональных бухгалтеров. Организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять менее строгие стандарты, чем те, которые изложены в настоящем Кодексе. Однако, если организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять определенные части данного Кодекса в соответствии с законодательством или нормативными актами, такая организация или фирма должна выполнять требования других статей данного Кодекса.

Некоторые юрисдикции могут предусматривать требования и руководства, отличные от требований данного Кодекса. Профессиональные бухгалтеры должны знать об этих различиях и выполнять те требования и руководства, которые являются более строгими, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

ЧАСТЬ А ОБЩЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОДЕКСА

Раздел 100 Введение и фундаментальные принципы ……..…. 21

Раздел 110 Порядочность…… 30

Раздел 120 Объективность…….. 31

Раздел 130 Профессиональная компетентность и должная тщательность……. 32

Раздел 140 Конфиденциальность …….. 33

Раздел 150 Профессиональное поведение……. 36

РАЗДЕЛ 100

Введение и фундаментальные принципы

100.1 Отличительным признаком профессии бухгалтера является принятие обязательства действовать в интересах общества. Следовательно, ответственность **профессионального бухгалтера** * заключается не только в удовлетворении потребностей индивидуального клиента или работодателя. При осуществлении деятельности в интересах общества профессиональный бухгалтер должен соблюдать этические требования данного Кодекса.

100.2 Данный Кодекс состоит из трех частей. Часть А устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и обеспечивает концептуальную основу применения этих принципов. Концептуальная основа предоставляет руководство по фундаментальным этическим принципам. Профессиональные бухгалтеры должны применять эту концептуальную основу для выявления угроз соответствию фундаментальным принципам, для оценки их значимости и, если эти угрозы отличаются, от угроз, **четко определенных как незначительные*,** применять меры предосторожности для их устранения или снижения до приемлемо низкого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.3 Части Б и В показывают, как концептуальная основа должна применяться в конкретных ситуациях. В них содержатся примеры мер предосторожности, которые могут оказаться полезными при рассмотрении угроз соответствию фундаментальным принципам, а также примеры ситуаций, в которых невозможно применить меры предосторожности, и, следовательно, нужно избегать отношений или действий, создающих такие угрозы. Часть Б применяется в отношении **публично практикующих профессиональных бухгалтеров*** Часть В применяется в отношении **профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе**. В Части В публично практикующие профессиональные бухгалтера также могут

* См.Определения.

найти руководства, применимые для их конкретных обстоятельств.

Фундаментальные принципы

100.4 Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие фундаментальные принципы.

(а) Порядочность

Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен во всех профессиональных и деловых отношениях.

(б) Объективность

Профессиональный бухгалтер не должен допускать предвзятости или небеспристрастности, конфликтов интересов, оказания давления другими лицами с целью изменения профессионального или делового суждения.

(в) Профессиональная компетентность и должная тщательность

Профессиональный бухгалтер должен постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю, основываясь на текущих тенденциях в практике, законодательстве и методах работы. Профессиональный бухгалтер должен действовать старательно и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении **профессиональных** услуг[2].

(г) Конфиденциальность

Профессиональный бухгалтер должен обеспечить сохранение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и без соответствующих надлежащих полномочий не должен раскрывать такую информацию третьим сторонам, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или

[2] См. Определения

профессиональными правами или обязанностями. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться в личных целях профессионального бухгалтера или третьих сторон.

(д) Профессиональное поведение

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующее законодательство или нормативные акты, а также избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

Каждый из этих фундаментальных принципов более подробно рассматривается в Разделах 110-150.

Подход в соответствии с концептуальной основой

100.5 Обстоятельства, в которых осуществляет свою деятельность профессиональный бухгалтер, могут вызвать специфические угрозы соответствию фундаментальным принципам. Невозможно определить каждую ситуацию, создающую такие угрозы, и указать надлежащие смягчающие меры. Кроме того, характер соглашений и заданий может различаться, и, соответственно, могут существовать различные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности. Концептуальная основа, требующая от профессионального бухгалтера определения, оценки и реакции на угрозы соответствию фундаментальным принципам, более соответствует интересам общества, чем концептуальная основа, требующая простого соответствия определенным правилам, которые могут оказаться произвольными по своему характеру. Данный Кодекс представляет концептуальную основу, направленную на содействие профессиональному бухгалтеру при определении, оценке и реагировании на угрозы соответствию фундаментальным принципам. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, профессиональный бухгалтер должен, сообразно обстоятельствам, применить меры защиты для устранения угроз или их снижения до приемлемого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.6 Профессиональный бухгалтер должен оценить все угрозы соответствию фундаментальным принципам в тех случаях, когда профессиональному бухгалтеру известно, или на разумных основаниях можно предположить, что ему известно об обстоятельствах или отношениях, которые могут подвергнуть риску соответствие фундаментальным принципам.

100.7 Профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы при рассмотрении значительности угрозы. Если профессиональный бухгалтер не может применить надлежащие меры предосторожности, профессиональный бухгалтер должен отказаться или прекратить оказание конкретных профессиональных услуг, или при необходимости отказаться от клиента (в случае публично практикующего профессионального бухгалтера) или организации-работодателя (в случае профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе).

100.8 Профессиональный бухгалтер может неумышленно нарушить положения настоящего Кодекса. Непреднамеренное нарушение, в зависимости от характера и значимости вопроса, может и не подвергать риску соответствие фундаментальным принципам, в случае если при обнаружении нарушения оно было своевременно исправлено и необходимые меры предосторожности были применены.

100.9 Части Б и В настоящего Кодекса включают примеры того, как должна применяться концептуальная основа. Показанные примеры не являются и не должны расцениваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, известных профессиональному бухгалтеру, которые могут создавать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Следовательно, для профессионального бухгалтера недостаточно просто соблюдать требования представленных примеров; в отношении определенных обстоятельств, выявленных профессиональным бухгалтером, должна применяться концептуальная основа.

Угрозы и меры предосторожности

100.10 Соответствие фундаментальным принципам может подвергаться риску в результате целого ряда обстоятельств. Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) Угроза наличия собственной заинтересованности, которая может возникнуть в результате финансовой или иной заинтересованности со стороны профессионального бухгалтера либо со стороны какого-либо непосредственного члена его семьи или **близкого родственника**[3];

(б) Угроза самопроверки, которая может возникнуть, если предыдущее суждение должно быть повторно оценено профессиональным бухгалтером, несущим ответственность за такое суждение;

(в) Угроза чрезмерной защиты, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер настолько далеко заходит, отстаивая какую-либо позицию или мнение, что это подвергает риску объективность;

(г) Угроза знакомства, которая может возникнуть, если, по причине близких отношений, профессиональный бухгалтер чрезмерно симпатизирует интересам других лиц; и

(д) Угроза запугивания, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер не может действовать объективно по причине угроз, реальных или предполагаемых.

Части Б и В данного Кодекса содержат примеры обстоятельств, которые могут создавать указанные категории угроз для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, соответственно. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры также могут счесть руководство, изложенное в Части В, применимым к их определенным обстоятельствам.

100.11 Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить такие угрозы до приемлемого уровня, подразделяются на две широкие категории:

---

[3] См. Определения

(а) Меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и

(б) Меры предосторожности в рабочей среде.

100.12 Меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами, включают в себя, но не ограничиваются:

- Требованиями в отношении образования, обучения и опыта для присоединения к профессии.
- Требованиями по постоянному профессиональному развитию.
- Требованиями к корпоративному управлению.
- Профессиональными стандартами.
- Процедурами по мониторингу и дисциплинарными процедурами со стороны профессиональных или регулирующих органов.
- Внешними проверками, осуществляемыми юридически уполномоченной третьей стороной, отчетов, деклараций, сообщений или информации, представленных профессиональным бухгалтером.

100.13 Части Б и В данного Кодекса, соответственно, рассматривают меры предосторожности в рабочей среде для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

100.14 Некоторые меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления фактов неэтичного поведения или удержания от такого неэтичного поведения. Такие меры предосторожности, которые могут создаваться бухгалтерской профессией, законодательством, нормативными актами, или организацией-работодателем, включают в себя, но не ограничиваются:

- Эффективными, хорошо известными системами работы с жалобами и претензиями, используемыми организацией-работодателем, профессиональным сообществом, или регулирующим органом, которые

позволяют коллегам, работодателям и членам общества привлечь внимание к непрофессиональному или неэтичному поведению.

- Четко определенной обязанностью докладывать о нарушениях этических требований.

100.15 Характер мер предосторожности варьируется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения профессиональный бухгалтер должен рассмотреть что, по мнению рассудительной и информированной третьей стороны, ознакомленной со всей соответствующей информацией, включая значительность угрозы и применяемые меры предосторожности, будет считаться неприемлемым.

Разрешение этических конфликтов

100.16 При оценке соответствия фундаментальным принципам профессиональному бухгалтеру может понадобиться устранить конфликт, возникающий при применении фундаментальных принципов.

100.17 При инициировании официального или неофициального процесса разрешения конфликта профессиональный бухгалтер в рамках процесса разрешения должен рассмотреть следующие факторы, либо каждый в отдельности, либо в их совокупности:

(а) Соответствующие факты;

(б) Затронутые этические вопросы;

(в) Фундаментальные принципы, связанные с рассматриваемым вопросом;

(г) Установленные внутренние процедуры; и

(д) Альтернативные действия.

Рассмотрев эти вопросы, профессиональный бухгалтер должен определить надлежащие действия, согласующиеся с выявленными фундаментальными принципами. Профессиональный бухгалтер должен также учесть последствия каждого возможного сценария действий. Если вопрос остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующими лицами внутри

фирмы[4] или организации-работодателя для получения помощи в решении вопроса.

100.18 Если вопрос включает конфликт с организацией или конфликт внутри организации, профессиональный бухгалтер должен также рассмотреть необходимость получения консультаций у лиц, наделённых руководящими полномочиями в организации, например, у совета директоров или комитета по аудиту.

100.19 Документирование сущности вопроса и деталей проведенных обсуждений или принятых решений при рассмотрении таких вопросов может наилучшим образом соответствовать интересам профессионального бухгалтера.

100.20 Если какой-либо значительный конфликт не может быть решен, профессиональный бухгалтер может пожелать воспользоваться профессиональным советом соответствующего профессионального органа или консультантов по юридическим вопросам и тем самым получить руководство для решения этических вопросов без нарушения конфиденциальности. Например, профессиональный бухгалтер может столкнуться с мошенничеством, представление отчета о котором может явиться нарушением обязательства профессионального бухгалтера соблюдать конфиденциальность. Профессиональный бухгалтер должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации с целью выявления требований по представлению данного отчета.

100.21 Если были исчерпаны все возможности, а этический конфликт остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен, по мере возможности, прекратить всякую связь с вопросом, который привел к конфликту. Профессиональный бухгалтер может счесть, что при сложившихся обстоятельствах, наиболее уместным будет отказаться от участия в **команде по проекту** [5] или от выполнения определенного задания, либо полностью отказаться от выполнения соглашения и прекратить трудовые отношения с фирмой или организацией-работодателем.

---

[4] См. Определения

[5] См. Определения

РАЗДЕЛ 110

Порядочность

110.1 Принцип порядочности накладывает обязательство на всех профессиональных бухгалтеров в отношении откровенности и честности в профессиональных и деловых отношениях. Порядочность также предполагает добросовестное ведение сделок и достоверность.

110.2 Профессиональный бухгалтер не должен ассоциироваться с отчетами, декларациями, сообщениями или прочей информацией, если он считает, что такая информация:

(а) Содержит в существенной степени недостоверное или вводящее в заблуждение утверждение;

(б) Содержит халатно подготовленные утверждения или информацию;

(в) Упускает или скрывает информацию, которая должна быть включена, если такое упущение или сокрытие может ввести в заблуждение.

110.3 Профессиональный бухгалтер не нарушит требования параграфа 110.2, если профессиональный бухгалтер представляет модифицированный отчет по вопросу, описанному в параграфе 110.2.

РАЗДЕЛ 120

Объективность

120.1 Принцип объективности накладывает обязательство на всех профессиональных бухгалтеров не подвергать риску свое профессиональное или деловое суждение по причине предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или давления со стороны других лиц.

120.2 Профессиональный бухгалтер может столкнуться с ситуациями, которые могут негативно повлиять на объективность. Определить и прописать все такие ситуации не представляется возможным. Необходимо избегать отношений, которые оказывают предвзятое или чрезмерное влияние на профессиональное суждение профессионального бухгалтера.

РАЗДЕЛ 130

Профессиональная компетентность и должная тщательность

130.1 Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности накладывает следующие обязательства на профессиональных бухгалтеров:

(а) Поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю; и

(б) Действовать старательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении профессиональных услуг.

130.2 Компетентные профессиональные услуги предусматривают вынесение разумного суждения на основе применения профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления таких услуг. Профессиональная компетентность может быть разделена на две отдельные фазы:

(а) Достижение профессиональной компетентности; и

(б) Поддержание профессиональной компетентности.

130.3 Поддержание профессиональной компетентности предусматривает постоянное изучение и понимание соответствующих технических, профессиональных разработок и разработок в области бизнеса. Постоянное профессиональное развитие обеспечивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно выполнять свою работу в профессиональной среде.

130.4 Должная тщательность подразумевает обязательство действовать старательно, внимательно и своевременно в соответствии с требованиями задания.

130.5 Профессиональный бухгалтер должен удостовериться, что лица, работающие под его руководством и выполняющие профессиональные задания, прошли соответствующее обучение и действуют под надлежащим надзором.

130.6 При необходимости, профессиональный бухгалтер должен ознакомить клиентов, работодателей или прочих пользователей профессиональных услуг с ограничениями, присущими услугам с тем, чтобы избежать неправильной интерпретации выражения мнения как утверждения факта.

РАЗДЕЛ 140

Конфиденциальность

140.1 Принцип конфиденциальности накладывает обязательство на профессиональных бухгалтеров, воздерживаться от:

(а) Раскрытия за пределами фирмы или организации-работодателя конфиденциальной информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений, без соответствующих надлежащих на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами или обязанностями; и

(б) Использования конфиденциальной информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений, в личных интересах или интересах третьих сторон.

140.2 Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность даже в социальной среде. Профессиональный бухгалтер должен учитывать возможность неумышленного раскрытия информации, особенно в случаях продолжительных связей с деловым партнером либо с близким родственником или **непосредственным членом семьи*.**

140.3 Профессиональный бухгалтер также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой потенциальным клиентом или работодателем.

140.4 Профессиональный бухгалтер должен также рассматривать необходимость соблюдения конфиденциальности информации внутри фирмы или организации-работодателя.

140.5 Профессиональный бухгалтер должен принять все разумные меры, чтобы удостовериться в том, что персонал, находящийся под контролем профессионального бухгалтера, и лица, от которых были получены консультации и помощь,

* См. Определения

соблюдает обязательство профессионального бухгалтера по сохранению конфиденциальности.

140.6 Принцип конфиденциальности должен соблюдаться даже после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и его клиентом или работодателем. Если профессиональный бухгалтер меняет работодателя или приобретает нового клиента, профессиональный бухгалтер имеет право использовать прошлый опыт. В то же время, профессиональный бухгалтер не должен использовать или раскрывать любую конфиденциальную информацию, либо приобретенную, либо полученную в результате профессиональных или деловых отношений.

140.7 Ниже перечислены обстоятельства, при которых профессиональный бухгалтер должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию или при которых такое раскрытие может быть необходимо:

(а) Раскрытие информации разрешено законодательством и санкционировано клиентом или работодателем;

(б) Раскрытие требуется в соответствии с законодательством, например:

(i) При предъявлении документов или прочих форм доказательств в ходе судебных разбирательств; или

(ii) При информировании соответствующих уполномоченных органов о выявленных нарушениях законодательства; и

(в) Имеется профессиональная обязанность или право на раскрытие информации, в случаях, не запрещенных законом, с целью:

(i) Выполнения требований обзора контроля качества, проводимого организацией-членом МФБ или профессиональной организацией;

(ii) Ответа на запрос или ответа в ходе расследования со стороны организации-члена МФБ или регулирующего органа;

(iii) Защиты профессиональных интересов профессионального бухгалтера в ходе судебного разбирательства; или

(iv) Соблюдения технических стандартов и этических требований.

140.8 При принятии решения о необходимости раскрытия конфиденциальной информации профессиональный бухгалтер должен рассмотреть следующие факторы:

(а) Будут ли ущемлены интересы всех сторон, включая третьи стороны, чьи интересы также могут быть затронуты, если клиент или работодатель согласится на раскрытие информации профессиональным бухгалтером;

(б) Известна ли и обоснована ли, в той мере, в какой это возможно, вся соответствующая информация; в случае наличия неподтвержденных фактов, неполной информации или необоснованных заключений при определении типа необходимого раскрытия, если таковое вообще следует осуществлять, должно использоваться профессиональное суждение; и

(в) Какого типа сообщение следует направить, и кому именно; в частности, профессиональный бухгалтер должен удостовериться в том, что стороны, которым адресуются сообщения, являются надлежащими получателями.

РАЗДЕЛ 150

Профессиональное поведение

150.1 Принцип профессионального поведения накладывает обязательство на профессиональных бухгалтеров соблюдать соответствующее законодательство и регулирование, а также избегать любых действий, которые могут дискредитировать профессию. Это включает в себя действия, которые разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, сочла бы оказывающими негативное влияние на хорошую репутацию профессии.

150.2 В ходе маркетинга и рекламирования себя и своей работы профессиональные бухгалтеры не должны навлекать дурную славу на профессию. Профессиональные бухгалтеры должны быть честным и правдивым и не должны:

(а) Преувеличивать услуги, которые они могут предложить, квалификацию, которой они обладают, или полученный опыт, или

(б) Делать дискредитирующие ссылки или необоснованные сравнения с работой других лиц.

ЧАСТЬ Б: ПУБЛИЧНО ПРАКТИКУЮЩИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ

Раздел 200 Введение……. 29
Раздел 210 Профессиональное назначение…… 46
Раздел 220 Конфликт интересов…….…. 51
Раздел 230 Второе мнение…… 54
Раздел 240 Гонорары и прочие виды вознаграждения……... 55
Раздел 250 Маркетинг профессиональных услуг…… 59
Раздел 260 Подарки и знаки гостеприимства…….. 60
Раздел 270 Хранение активов клиента……. 61
Раздел 280 Объективность - все услуги……... 63
Раздел 290 Независимость - соглашения по выражению уверенности .65

РАЗДЕЛ 200 Введение

200.1 Данная Часть Кодекса показывает как концептуальная основа, рассмотренная в Части А, должна применяться публично практикующими профессиональными бухгалтерами. Примеры, содержащиеся в следующих разделах, не являются и не должны рассматриваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, известных публично практикующему профессиональному бухгалтеру, которые могут создавать угрозы соответствия фундаментальным принципам. Следовательно, для публично практикующего профессионального бухгалтера недостаточно просто соблюдать требования представленных примеров; в отношении определенных обстоятельств, с которыми может столкнуться профессиональный бухгалтер, должна применяться концептуальная основа.

200.2 Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен участвовать в бизнесе или деятельности, которая ставит под угрозу или может нанести вред принципам порядочности, объективности, или хорошей репутации профессии, и, в результате, является несовместимой с оказанием профессиональных услуг.

Угрозы и меры предосторожности

200.3 Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать множество обстоятельств. Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) Собственная заинтересованность;

(б) Самопроверка;

(в) Чрезмерная защита;

(г) Знакомство; и

(д) Запугивание.

Эти угрозы рассмотрены в Части А данного Кодекса.

Характер и значительность угроз может различаться в зависимости от того, возникли ли они в связи с оказанием услуг

клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности*, либо **клиенту по выражению уверенности*,** заказавшему аудит нефинансовой отчетности, или клиенту по соглашению, не связанному с выражением уверенности.

200.4 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы, связанные с собственной заинтересованностью, для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, включают в себя, но не ограничиваются:

- **Финансовым интересом*** в клиенте или совместной с клиентом финансовой заинтересованностью.
- Чрезмерной зависимостью от гонораров, выплачиваемых клиентом.
- Наличием тесных деловых отношений с клиентом.
- Беспокойством о возможности потерять клиента.
- Возможностью последующего трудоустройства у клиента.
- **Условными гонорарами*, связанными с соглашением по выражению уверенности*.**
- В случае с клиентом по соглашению по выражению уверенности, займом, полученным от клиента или предоставленным клиенту, или полученным от любого из его директоров или должностных лиц, или предоставленным любому из таких лиц.

200.5 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы самопроверки, включают в себя, но не ограничиваются:

- Обнаружением значительных ошибок в ходе повторной оценки работы публично практикующего профессионального бухгалтера.
- Представлением отчетности по функционированию финансовой системы профессиональным бухгалтером, который был вовлечен в ее разработку или внедрение.

* См. Определения

- Подготовкой первичных данных, использованных для создания записей, являющихся предметом изучения по соглашению.
- Наличием члена **команды по проекту выражения уверенности***, который является, или в недавнем прошлом был, **директором или должностным лицом*** этого клиента.
- Наличием члена команды по проекту выражения уверенности, который является, или в недавнем прошлом был, работником клиента, занимающим должность, которая предусматривает возможность прямого или значительного влияния на предмет изучения по соглашению.
- Оказанием услуг клиенту, которые напрямую влияют на предмет изучения по соглашению по выражению уверенности.

200.6 Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозы чрезмерной защиты, включают, но не ограничиваются:

- Содействием в размещении акций **котируемого субъекта***, который является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности.
- Деятельностью в качестве защитника от имени клиента по выражению уверенности на судебном процессе или в ходе разрешения споров с третьими сторонами.

200.7 Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозы знакомства, включают в себя, но не ограничиваются:

- Наличием члена команды по проекту, который является непосредственным членом семьи или близким родственником директора или должностного лицам клиента.
- Наличием члена команды по проекту, который является

* См. Определения

* См. Определения

непосредственным членом семьи или близким родственником сотрудника клиента, занимающего должность, предусматривающую возможность прямого или значительного влияния на предмет изучения по соглашению.

- Ситуация, когда бывший партнер фирмы является директором или должностным лицом клиента, или сотрудником, занимающим должность, предусматривающую возможность прямого и значительного влияния на предмет изучения по соглашению.
- Принятие подарков или использование режима благоприятствования, предоставленного клиентом, если только ценность таких подарков или режима не была четко определена как незначительная.
- Продолжительные связи старшего персонала с клиентом по выражению уверенности.

200.8 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы запугивания, включают в себя, но не ограничиваются:

- Угрозами разорвать отношения или заменить исполнителя по соглашению со стороны клиента.
- Угрозами судебных разбирательств.
- Давлением с целью необоснованного уменьшения объема работ для сокращения гонораров.

200.9 Публично практикующий профессиональный бухгалтер может также обнаружить, что определенные обстоятельства создают уникальные угрозы соответствию одному или более фундаментальным принципам. Такие уникальные угрозы не могут быть распределены по категориям. Как в профессиональных, так и в деловых отношениях публично практикующий профессиональный бухгалтер до лжен всегда учитывать возможность возникновения таких обстоятельств и угроз.

200.10 Меры предосторожности, которые могут устранить или уменьшить угрозы до приемлемого уровня попадают под две

следующие категории:

(а) меры предосторожности, созданные профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и

(б) меры предосторожности в рабочей среде.

Примеры мер предосторожности, созданных профессиональной средой, законодательством или нормативными актами описаны в параграфе 100.12 Части А данного Кодекса.

200.11 В рабочей среде надлежащие меры предосторожности будут варьироваться в зависимости от обстоятельств. Меры предосторожности рабочей среды включают меры предосторожности, принимаемые на уровне фирмы, и меры предосторожности, принимаемые в отношении отдельного соглашения. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен вынести суждение, чтобы определить, как лучше поступить с выявленной угрозой. При вынесении суждения публично практикующий профессиональный бухгалтер должен принять во внимание, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая значительность угроз и применяемые меры предосторожности, сочла бы приемлемым. На данное рассмотрение могут повлиять такие вопросы как значительность угрозы, характер соглашения и структура фирмы.

200.12 Меры предосторожности в рабочей среде, принимаемые на уровне фирмы, могут включать:

- Акцентирование внимания руководством фирмы на важности соблюдения фундаментальных принципов.
- Декларирование руководством фирмы своих ожиданий того, что деятельность членов команды по выражению уверенности будет осуществляться в интересах общества.
- Политику и процедуры для внедрения и мониторинга контроля качества выполнения соглашений.
- Задокументированную политику по выявлению угроз соблюдению фундаментальных принципов; оценке значительности этих угроз, определению и применению мер предосторожности для устранения или снижения тех

угроз, которые не были четко определены как незначительные, до приемлемого уровня.

- Для фирм, выполняющих соглашения по выражению уверенности, задокументированную политику **независимости*** в отношении выявления угроз независимости; оценки значительности этих угроз, определения и применения мер предосторожности для устранения или снижения тех угроз, которые не были четко определены как незначительные, до приемлемого уровня.
- Задокументированную внутреннюю политику и процедуры, предусматривающие соблюдение фундаментальных принципов.
- Политику и процедуры, направленные на выявление интересов и взаимоотношений между фирмой или членами команды по проекту и клиентами.
- Политику и процедуры по мониторингу и, при необходимости, управлению зависимостью от доходов, полученных от одного клиента.
- Использование различных партнеров и команд по проектам с различными линиями подотчетности внутри фирмы при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, для клиента, который также является клиентом по выражению уверенности.
- Политику и процедуры, запрещающие лицам, не являющимися членами команды по проекту, оказывать несанкционированное влияние на результаты соглашения.
- Своевременное представление информации всем партнерам и оперативным сотрудникам о политике и процедурах фирмы, включая информацию обо всех изменениях в такой политике и процедурах, а также проведение соответствующего обучения по этой политике и процедурам.

* См. Определения

- Назначение представителя старшего руководства ответственным за контроль надлежащего функционирования системы контроля качества фирмы.
- Информирование партнеров и оперативного персонала о тех клиентах по выражению уверенности и связанных субъектах, по отношению к которым они должны быть независимыми.
- Дисциплинарный механизм для стимулирования соблюдения политики и процедур.
- Опубликованную политику и процедуры, которые поощряют и уполномочивают информирование сотрудниками старшего звена руководства фирмы о любых вопросах, связанных с соблюдением фундаментальных принципов, в отношении которых у сотрудников возникли сомнения.

200.13 Меры предосторожности в рабочей среде, принимаемые в отношении отдельного соглашения, могут включать:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для обзора выполненной работы или получения консультаций в случае необходимости.
- Получение консультаций у независимой третьей стороны, такой как комитет независимых директоров, профессиональный регулирующий орган или другой профессиональный бухгалтер.
- Обсуждение этических вопросов с представителями клиента, наделёнными руководящими полномочиями.
- Представление лицам, наделённым руководящими полномочиями, информации о характере предоставляемых услуг и возможной сумме гонорара.
- Привлечение другой фирмы для выполнения или повторного выполнения части соглашения.
- Ротация старшего персонала в команде по выражению уверенности.

200.14 В зависимости от характера соглашения публично

практикующий профессиональный бухгалтер может также полагаться на меры предосторожности, внедренные клиентом. В то же время невозможно полагаться только на эти меры предосторожности для уменьшения угроз до приемлемого уровня.

200.15 Меры предосторожности, применяемые в рамках системы и процедур клиента, могут включать следующие процедуры:

- Лица, не входящие в состав руководства субъекта, одобряют или утверждают назначение клиентом публично практикующей фирмы для выполнения соглашения.
- У клиента есть компетентные сотрудники, обладающие опытом и полномочиями для принятия управленческих решений.
- У клиента есть внедренные внутренние процедуры, которые обеспечивают объективный выбор исполнителя по соглашениям, не связанным с выражением уверенности.
- У клиента есть структура корпоративного управления, которая обеспечивает надлежащий надзор и обмен информацией по услугам, предоставляемым фирмой.

РАЗДЕЛ 210

Профессиональное назначение

Принятие клиента

210.1 Перед принятием нового клиента публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о том, создаст ли принятие клиента угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Потенциальные угрозы в отношении порядочности или профессионального поведения могут возникнуть, например, по причине спорных вопросов, связанных с клиентом (его владельцами, руководством, и деятельностью).

210.2 Вопросы, если таковые известны, связанные с клиентом, которые могут создать угрозы соблюдению фундаментальных принципов, включают, например, участие клиента в незаконной деятельности (такой как отмывание денег), нечестность или сомнительную практику ведения бухгалтерского учета.

210.3 Значительность угроз должна быть оценена. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, то необходимо рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня.

210.4 Надлежащие меры предосторожности могут включать получение представления о клиенте и понимания клиента, его владельцев, руководства, а также лиц наделённых руководящими полномочиями и несущих ответственность за хозяйственную деятельность субъекта, или получение обязательств со стороны клиента по усовершенствованию практики корпоративного управления или внутреннего контроля.

210.5 В случае, если уменьшить угрозы до приемлемого уровня не представляется возможным, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от принятия клиента.

210.6 Решения о принятии клиента должны периодически пересматриваться при оформлении последующих соглашений с клиентом.

Принятие соглашения

210.7 Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен браться только за предоставление таких услуг, которые публично практикующий профессиональный бухгалтер может компетентно выполнить. До принятия соглашения об оказании услуг какому-либо определенному клиенту публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о том, создаст ли принятие клиента угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза собственной заинтересованности по отношению к профессиональной компетентности и должной тщательности возникает в случае, если команда по проекту не является компетентной или не может приобрести знания и навыки, необходимые для надлежащего выполнения соглашения.

210.8 Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность выявленных угроз, и если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Получение надлежащего представления о характере бизнеса клиента, сложности его деятельности, специфических требований соглашения и целях, характере и масштабе работы, которую необходимо выполнить.
- Получение знания о соответствующих отраслях или предметах изучения.
- Обладание опытом или получение опыта в отношении соответствующих требований регулирующих органов или требования к представлению отчетности.
- Полное укомплектование команды по проекту сотрудниками, обладающими необходимой компетентностью.
- Привлечение экспертов по мере необходимости.
- Согласование реальных сроков выполнения соглашения.

- Соблюдение политики и процедур контроля качества, разработанных для предоставления разумной уверенности в том, что конкретные соглашения принимаются только в том случае, когда они могут быть выполнены на достаточно компетентном уровне.

210.9 В случае, если публично практикующий профессиональный бухгалтер намеревается полагаться на консультации или результаты работы эксперта, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить надежность таких консультаций или результатов работы. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть такие факторы как репутация, опыт, доступность ресурсов, а также применимые профессиональные и этические стандарты. Такая информация может быть получена исходя из прошлого опыта взаимоотношений с экспертом или консультаций с другими лицами.

Изменения в профессиональном назначении

210.10 Публично практикующий профессиональный бухгалтер, которому делают предложение заменить другого публично практикующего профессионального бухгалтера, или который собирается участвовать в тендере на соглашение, в настоящее время выполняемое другим публично практикующим профессиональным бухгалтером, должен определить имеются ли причины, профессиональные или иные, не принимать соглашение, такие как обстоятельства, создающие угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Например, может существовать угроза профессиональной компетентности и должной тщательности, если публично практикующий профессиональный бухгалтер примет соглашение до ознакомления со всеми сопутствующими фактами.

210.11 Значительность угроз должна быть оценена. В зависимости от характера соглашения такая оценка может потребовать установления контакта с **действующим бухгалтером*** для установления фактов и обстоятельств, являющихся причиной предполагаемой замены, чтобы публично практикующий

* См. Определения

профессиональный бухгалтер мог принять решение о принятии соглашения. Например, очевидные причины изменений в назначении могут полностью не отражать все факты и указывать на разногласия с действующим бухгалтером, которые могут повлиять на решение о принятии назначения.

210.12 Действующий бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой публично практикующий профессиональный бухгалтер может и должен обсуждать дела клиента с предполагаемым бухгалтером, будет зависеть от характера соглашения, а также от:

(а) Того, было ли получено на это разрешение клиента; или

(б) Правовых или этических требований, которые касаются такого раскрытия информации и могут варьироваться в зависимости от юрисдикции.

210.13 При отсутствии конкретных инструкций клиента действующий бухгалтер не должен выступать инициатором раскрытия информации о делах клиента. Обстоятельства, при которых может быть раскрыта конфиденциальная информация, описаны в Разделе 140 Части А данного Кодекса.

210.14 Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения и уменьшения угроз до приемлемого уровня.

210.15 Такие меры предосторожности могут включать:

- Полное и свободное обсуждение дел клиента с действующим бухгалтером.
- Запрос действующему бухгалтеру о предоставлении известной ему информации о фактах и обстоятельствах, о которых, по мнению действующего бухгалтера, предполагаемому бухгалтеру следует знать до вынесения решения о принятии соглашения.
- При ответе на приглашение участвовать в тендере, указать в тендерном предложении, что до принятия соглашения

предполагаемый бухгалтер должен связаться с действующим бухгалтером и сделать запросы на наличие каких-либо профессиональных или иных причин, по которым принимать соглашение не следует.

210.16 Публично практикующему профессиональному бухгалтеру, как правило, требуется получить разрешение клиента, желательно в письменном виде, чтобы начать обсуждение с действующим бухгалтером. Получив такое разрешение, действующий бухгалтер должен выполнять правовые и другие требования, регулирующие такие запросы. В случае, когда действующий бухгалтер предоставляет информацию, она должна предоставляться честно и однозначно. Если потенциальный бухгалтер не может связаться с действующим бухгалтером, потенциальный бухгалтер должен попытаться получить информацию о возможных угрозах другими способами, такими как опросы третьих сторон или сбор и изучение информации о старшем руководстве клиента или лицах, наделенных руководящими полномочиями.

210.17 Если угрозы не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен отказаться от соглашения, за исключением случаев, когда можно удостовериться в необходимых фактах другими способами. Публично практикующему профессиональному бухгалтеру может поступить предложение выполнить работу, являющуюся дополнительной по отношению к работе, выполняемой действующим бухгалтером. Такие обстоятельства могут создать потенциальные угрозы профессиональной компетентности и должной тщательности в связи, например, с отсутствием или ограниченностью информации. Меры предосторожности в отношении таких угроз включают уведомление действующего бухгалтера о предлагаемой работе, что предоставит действующему бухгалтеру возможность поделиться любой соответствующей информацией, необходимой для надлежащего выполнения работы

РАЗДЕЛ 220

Конфликт интересов

220.1 Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен принять разумные меры для выявления обстоятельств, которые могут вызвать конфликт интересов. Такие обстоятельства могут создать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза объективности может возникнуть в случаях, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер конкурирует с клиентом или имеет совместное предприятие или аналогичные соглашения с основным конкурентом клиента. Угроза объективности или конфиденциальности может также возникнуть в случае, если публично практикующий профессиональный бухгалтер предоставляет услуги клиентам, чьи интересы конфликтуют, или сами клиенты находятся в процессе разбирательств друг с другом в отношении рассматриваемого вопроса или операции.

220.2 Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность угроз. Оценка включает рассмотрение, до принятия или продолжения либо отношений с клиентом, либо какого-либо конкретного соглашения, вопроса о том, имеет ли публично практикующий профессиональный бухгалтер деловой интерес или отношения с клиентом или третьей стороной, которые могут создать угрозы. Если угрозы отличаются от угроз, четко обозначенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения и уменьшения угроз до приемлемого уровня.

220.3 В зависимости от обстоятельств, вызывающих конфликт, меры предосторожности, как правило, должны предусматривать, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер:

(a) Уведомил клиента о деловых интересах фирмы или деятельности, которая может представлять конфликт интересов, и получил его согласие на действия, уместные в таких обстоятельствах; или

(б) Уведомил все известные связанные стороны о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер выступает от имени двух или более сторон в отношении вопроса, по которому их интересы вступают в конфликт, и получил их согласие на такие действия; или

(в) Уведомил клиента о том, что публично практикующий профессиональный бухгалтер не выступает исключительно в интересах какого-либо одного клиента при оказании предполагаемых услуг (например, в определенном секторе рынка или в отношении определенных услуг), и получил их согласие на такие действия.

220.4 Необходимо рассмотреть следующие меры предосторожности:

(а) Использование различных команд по проектам; и

(б) Процедуры для предотвращения доступа к информации (например, строгое физическое разделение таких команд, обеспечение конфиденциальности и безопасности при обработке и хранении данных); и

(в) Четкое руководство для членов команды по проекту в отношении вопросов безопасности и конфиденциальности; и

(г) Использование соглашений о конфиденциальности, подписанных сотрудниками и партнерами фирмы; и

(д) Регулярная проверка применения мер предосторожности старшим должностным лицом, не участвовавшим в соответствующих соглашениях.

220.5 В случае, когда конфликт интересов создает угрозу соответствия одному или более фундаментальным принципам, включая объективность, конфиденциальность, или профессиональное поведение, которые невозможно устранить или уменьшить до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принятия определенного соглашения или об отказе от одного или более конфликтующих соглашений.

220.6 В случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер запросил согласие клиента на оказание услуг другой стороне (которая может являться, а может и не являться существующим клиентом) в отношении вопроса, по которому отмечается конфликт соответствующих интересов, и клиент не предоставил такое разрешение, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен прекратить оказание услуг одной из сторон по вопросу, вызывающему конфликт интересов.

РАЗДЕЛ 230

Второе мнение

230.1 Ситуации, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер по прямому запросу или запросу от имени какой-либо компании или субъекта, не являющегося существующим клиентом, должен представить второе мнение о применении стандартов бухгалтерского учета, аудита, представления отчетности и прочих стандартов или принципов в отношении определенных ситуаций или операций, могут создать угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, может существовать угроза профессиональной компетентности и должной тщательности при обстоятельствах, в которых второе мнение не базируется на тех же фактах, которые были представлены действующему бухгалтеру, или базируется на неадекватных доказательствах. Значительность угрозы зависит от обстоятельств запроса и других доступных фактов и допущений, связанных с вынесением профессионального суждения.

230.2 При получении предложения предоставить такое мнение публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность угроз, и если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать запрос на получение разрешения клиента связаться с действующим бухгалтером, описания ограничений, присущих любому заключению при общении с клиентом, и на представление действующему бухгалтеру копии заключения.

230.3 Если компания или субъект, которым необходимо такое мнение, не разрешают связаться с действующим бухгалтером, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, учитывая все обстоятельства, вопрос о том насколько приемлемым будет предоставление такого мнения. .

РАЗДЕЛ 240

Гонорары и прочие виды вознаграждения

240.1 При проведении переговоров по оказанию профессиональных услуг публично практикующий профессиональный бухгалтер может назвать любой разумный, на его взгляд, гонорар. Тот факт, что один публично практикующий профессиональный бухгалтер может рассчитать гонорар на меньшую сумму, чем другой не является сам по себе нарушением этических норм. В то же время могут существовать угрозы соблюдению фундаментальных принципов, возникающие в зависимости от уровня рассчитанных гонораров. Например, собственная заинтересованность создает угрозы по отношению к принципам профессиональной компетентности и должной тщательности, если рассчитанный гонорар настолько мал, что выполнение соглашения в соответствии с установленными техническими и профессиональными стандартами за эту сумму может оказаться затруднительным.

240.2 Значительность угроз зависит от таких факторов как уровень рассчитанных гонораров и услуги, по которым они были рассчитаны. В свете этих потенциальных угроз необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Меры предосторожности, которые могут быть приняты, включают:

- Информирование клиента об условиях соглашения, в частности, о том, как рассчитывается гонорар, и какие услуги охватывает этот гонорар.
- Выделение достаточного времени и назначение квалифицированного персонала для выполнения задачи.

240.3 Условные гонорары широко используются для определенных видов соглашений, не связанных с выражением уверенности.[6] Они также при определенных обстоятельствах могут создать

[6]Условные гонорары по услугам, не связанным с выражением уверенности, которые предоставляются клиенту по соглашению о выражении уверенности, рассматриваются в Разделе 290 данной части Кодекса

угрозы соответствию фундаментальным принципам. Они могут создать угрозу собственной заинтересованности по отношению к объективности. Значительность таких угроз зависит от следующих факторов:

- Характер соглашения.
- Диапазон возможных гонораров.
- База расчета гонорара.
- Возможность проверки результата операции независимой третьей стороной.

240.4 Значительность таких угроз должна быть оценена и, если она отличается от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Предварительное соглашение с клиентом в письменном виде в отношении базы расчета вознаграждения.
- Раскрытие информации предполагаемым пользователям о работе, выполненной публично практикующим профессиональным бухгалтером, и базе расчета вознаграждения.
- Политика и процедуры контроля качества.
- Проверка работы, выполненной публично практикующим профессиональным бухгалтером, объективной третьей стороной.

240.5 При определенных обстоятельствах публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить комиссионные за передачу клиентуры или посредничество. Например, в случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер не предоставляет какой-либо определенный вид услуг, требуемый клиентом, гонорар может быть получен за переадресацию постоянного клиента другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру или другому эксперту. Публично практикующий профессиональный бухгалтер может получить комиссионные от третьей стороны

(например, поставщика программного обеспечения) в связи с продажей товаров или оказанием услуг клиенту. Получение комиссионных за передачу клиентуры или посредничество в связи с направлением клиента к третьему лицу может создать угрозу собственной заинтересованности по отношению к объективности и профессиональной компетентности, а также должной тщательности.

240.6 Публично практикующий профессиональный бухгалтер может также выплатить третьей стороне комиссионные за переадресацию клиента, например, в случае, когда клиент остается клиентом другого публично практикующего профессионального бухгалтера, но ему требуется предоставление определенного вида услуг, которые не предоставляются действующим бухгалтером. Выплата таких комиссионных за переадресацию может также создать угрозу заинтересованности по отношению к объективности и профессиональной компетентности, а также должной тщательности.

240.7 Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен выплачивать или получать комиссионные за передачу клиентуры или посредничество, если только публично практикующий профессиональный бухгалтер не установил меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Раскрытие информации клиенту об условиях выплаты комиссионных за переадресацию другому профессиональному бухгалтеру за переданный объем работ.
- Раскрытие информации клиенту об условиях получения комиссионных за переадресацию в связи с направлением клиента к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру.
- Получение предварительного согласия клиента в отношении комиссионных в связи с продажей третьей стороной товаров или оказанием услуг клиенту.

240.8 Публично практикующий профессиональный бухгалтер может купить всю или только часть другой фирмы на тех условиях, что выплаты будут произведены физическим лицам, ранее владевшим фирмой или их наследникам или в счет наследственной массы правопреемников. Такие выплаты не будут трактоваться как комиссионные за переадресацию или комиссионные за посредничество в связи с направлением клиента к третьему лицу в целях параграфов 240.5-240.7.

РАЗДЕЛ 250

Маркетинг профессиональных услуг

250.1 В случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер продвигает новые услуги путем **рекламы*** или других методов маркетинга, может существовать потенциальная угроза соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза собственной заинтересованности по отношению к соблюдению принципа профессионального поведения возникает, если услуги, достижения или продукты продвигаются на рынок методом, который расходится с этим принципом.

250.2 Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен навлекать дурную славу на профессию при маркетинге профессиональных услуг. Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

- Преувеличивать услуги, которые он может предложить, квалификацию, которой он обладает, или накопленный опыт, или
- Делать дискредитирующие ссылки на необоснованные сравнения с работой других лиц.

Если публично практикующий профессиональный бухгалтер сомневается по поводу уместности предполагаемой формы рекламы или маркетинга, то публично практикующий профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующим профессиональным органом.

* См. Определения

РАЗДЕЛ 260

Подарки и знаки гостеприимства

260.1 Клиент может предложить подарки и проявить знаки гостеприимства публично практикующему профессиональному бухгалтеру, или непосредственному члену его/ее семьи или близким родственникам. Такое предложение обычно создает угрозы соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза влияния собственной заинтересованности на объективность может возникнуть в случае, если подарок от клиента был принят; угроза влияния запугивания на объективность может возникнуть по причине возможной огласки такого предложения.

260.2 Значительность таких угроз зависит от характера, масштаба и назначения предложения. Если был сделан подарок или проявлены знаки гостеприимства, которые разумная и информированная сторона, обладая всей соответствующей информацией, четко определит как незначительные, публично практикующий профессиональный бухгалтер может заключить, что предложение было сделано в ходе обычной деятельности без особого намерения повлиять на принятие решения или получить информацию. В таких случаях публично практикующий профессиональный бухгалтер, как правило, может сделать вывод о том, что не существует значительных угроз соответствию фундаментальным принципам.

260.3 Если оцененные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Если угрозы не могут быть устранены или уменьшены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать такое предложение.

РАЗДЕЛ 270

Хранение активов клиента

270.1 Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать на хранение денежные средства или другие активы клиента, если только это не разрешено законодательством, а если разрешено, то осуществлять это хранение в соответствии с дополнительными правовыми требованиями, применяемыми в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров, принимающих такие активы на хранение.

270.2 Хранение активов клиента создает угрозы соответствию фундаментальным принципам; например, существует угроза влияния собственной заинтересованности на профессиональное поведение и объективность при хранении активов клиента. С целью обеспечения мер предосторожности в отношении таких угроз публично практикующий профессиональный бухгалтер, принимающий на хранение денежные средства (или прочие активы), принадлежащие другим лицам, должен:

(а) Хранить такие активы отдельно от личных активов или активов фирмы; и

(б) Использовать такие активы только в целях, для которых они предназначены; и

(в) Всегда быть готовым отчитаться по этим активам, а также любым доходам, дивидендам или полученному приросту стоимости, перед лицами, уполномоченными вести такой учет; и

(г) Соблюдать все соответствующие законы и нормативные акты, регулирующие хранение и учет таких активов.

270.3 Кроме того, публично практикующий профессиональный бухгалтер должен знать об угрозах соответствию фундаментальным принципам по причине возможной связи с такими активами, например в случае, если выяснилось, что активы получены в результате незаконной деятельности, такой как отмывание денег. В ходе выполнения процедур по принятию клиента и соглашения об оказании таких услуг публично практикующие профессиональные бухгалтеры

должны запросить информацию об источниках таких активов и рассмотреть свои обязательства в свете соблюдения законодательства и нормативных актов. Они также могут рассмотреть вопрос о необходимости получения юридической консультации.

РАЗДЕЛ 280

Объективность - все услуги

280.1 Публично практикующий профессиональный бухгалтер при оказании профессиональных услуг должен рассмотреть возможность существования каких-либо угроз соответствию фундаментальному принципу объективности, возникающих по причине наличия заинтересованности или отношений с клиентом или директорами, или должностными лицами, или сотрудниками. Например, угроза влияния знакомства на объективность может возникнуть в связи с семейными, близкими личными или деловыми отношениями.

280.2 Публично практикующий профессиональный бухгалтер, предоставляющий услуги по выражению уверенности, должен быть независимым от клиента по выражению уверенности. Независимость мнения и независимость в действиях необходимы для того, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер мог вынести заключение, а также чтобы было видно, что это заключение сделано без какого-либо предвзятого отношения, конфликта интересов или ненадлежащего влияния со стороны других лиц. Раздел 290 предоставляет специфическое руководство по требованиям, предъявляемым к независимости публично практикующих профессиональных бухгалтеров при выполнении соглашения по выражению уверенности.

280.3 Существование угроз в отношении объективности при предоставлении профессиональных услуг зависит от конкретных обстоятельств соглашения и характера работ, выполняемых публично практикующим профессиональным бухгалтером.

280.4 Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить значительность выявленных угроз и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отказ от участия в команде по проекту.
- Процедуры по надзору.
- Прекращение финансовых или деловых отношений, создающих угрозы.
- Обсуждение вопроса с вышестоящим руководством фирмы.
- Обсуждение вопроса с представителями клиента, наделёнными руководящими полномочиями.

РАЗДЕЛ 290

Независимость – соглашения по выражению уверенности

290.1 В интересах общества и, соответственно, по требованиям данного Кодекса, в соглашении по выражению уверенности **члены команд по проекту выражения уверенности*,** фирмы и, если применимо, **сетевые фирмы*** должны быть независимыми от клиентов по выражению уверенности.

290.2 Соглашения по выражению уверенности разработаны для того, чтобы предполагаемые пользователи могли с большей уверенностью полагаться на результаты оценки или измерения предмета изучения на предмет соответствия установленным критериям. Международная основа соглашений по выражению уверенности (Основа выражения уверенности), опубликованная Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, описывает элементы и цели соглашения по выражению уверенности, а также определяет соглашения, в отношении которых могут применяться Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ). Для получения информации об элементах и целях соглашения по выражению уверенности необходимо обращаться к Основе выражения уверенности.

290.3 Как указано далее в Основе выражения уверенности, в соглашениях по выражению уверенности публично практикующий профессиональный бухгалтер выносит заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемого пользователя, который не является ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения на предмет соответствия установленным критериям.

290.4 Результат оценки или измерения предмета изучения является информацией, получаемой при применении критериев в отношении предмета изучения. Термин «информация о предмете изучения» используется для обозначения результатов оценки или измерения предмета изучения. Например:

- Признание, оценка, представление и раскрытие в **финансовой отчетности*** (информация о предмете изучения) являются результатом применения основы представления финансовой отчетности по признанию, оценке, представлению и раскрытиям, такой как Международные стандарты финансовой отчетности (критерии), к финансовому положению субъекта, финансовым результатам и движению денежных средств (предмет изучения).

- Утверждение об эффективности системы внутреннего контроля (информация о предмете изучения) является результатом применения основы оценки эффективности системы внутреннего контроля, такой как КСО[2] или КоКо[3] (критерии), к системе внутреннего контроля, процессу (предмет изучения).

290.5 Соглашения по выражению уверенности могут основываться на утверждениях или являться соглашениями о прямой отчетности. В обоих случаях они предполагают участие трех отдельных сторон: публично практикующего профессионального бухгалтера, ответственной стороны и предполагаемых пользователей.

290.6 В соглашении по выражению уверенности, основанном на утверждении и включающем в себя **соглашения по аудиту финансовой отчетности*,** оценка или измерение предмета изучения выполняется ответственной стороной, и информация о предмете изучения выражается ответственной стороной в виде утверждения, доступного для предполагаемых пользователей.

290.7 В соглашении по выражению уверенности, которое является соглашением о прямой отчетности, публично практикующий профессиональный бухгалтер либо непосредственно выполняет оценку или измерение предмета изучения, либо получает представление от ответственной стороны, которая выполняла оценку или измерение, доступ к которым не предоставляется предполагаемым пользователям. Информация.о предмете

* См. Определения

изучения представляется предполагаемым пользователям в отчете о выражении уверенности.

290.8 Независимость предусматривает:

Независимость мнения

Умонастроение, позволяющее выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет действовать с соблюдением принципов честности, объективности и профессионального скептицизма.

Независимость в действиях

Избежание фактов и обстоятельств настолько значительных, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей соответствующей информацией, включая все меры предосторожности, может сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм фирмы или члена команды по выражению уверенности были скомпрометированы.

290.9 Использование слова «независимость» по своему усмотрению может привести к неправильному пониманию. Само по себе слово может привести проверяющих к предположению, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть свободно от всех экономических, финансовых и прочих отношений. Это невозможно, так как каждый член общества имеет отношения с другими членами общества. Поэтому, должна оцениваться значительность экономических, финансовых и прочих отношений в свете того, что разумная и информированная третья сторона, обладая всей соответствующей информацией, сочла бы неприемлемым.

290.10 В связи с тем, что может существовать множество разных обстоятельств или комбинаций обстоятельств, невозможно определить каждую ситуацию, создающую угрозы независимости и указать надлежащие смягчающие действия, которые должны быть предприняты. Кроме того, характер соглашений по выражению уверенности может отличаться и, следовательно, могут существовать различные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности. Концептуальная основа, требующая от

фирм и членов команд по проектам выражения уверенности определения, оценки и рассмотрения угроз независимости, а не просто соблюдения ряда определенных правил, которые могут быть произвольными, соответственно, служит интересам общества.

Концептуальный подход к независимости

290.11 Члены команд по проектам выражения уверенности, фирмы или сетевые фирмы должны применять концептуальную основу, описанную в Разделе 100, к конкретным обстоятельствам. В дополнение к выявлению отношений между фирмой, сетевыми фирмами, членами команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности, необходимо рассмотреть вопрос о том, могут ли отношения между лицами, не входящими в состав команды по выражению уверенности, и клиентом по выражению уверенности создать угрозы независимости.

290.12 Примеры, представленные в этом разделе, иллюстрируют применение концептуальной основы, не представляют собой и не должны трактоваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, которые могут создать угрозы независимости. Следовательно, недостаточно, чтобы члены команды по выражению уверенности, фирма или сетевая фирма просто соблюдали требования представленных примеров, таким образом, в отношении определенных обстоятельств, с которыми они могут столкнуться, необходимо применять концептуальную основу.

290.13 Характер угроз независимости и применяемых мер предосторожности, необходимых для устранения угроз или их уменьшения до приемлемого уровня, различается в зависимости от характеристик отдельных соглашений по выражению уверенности: является ли соглашение соглашением по аудиту финансовой отчетности или относится к другому виду соглашений по выражению уверенности; а в последнем случае и от цели, информации о предмете изучения и предполагаемых пользователей отчета. Фирма должна оценить соответствующие обстоятельства, характер соглашения по выражению уверенности и угрозы независимости в процессе принятия решения о принятии соглашения или продолжении работы по соглашению, а также характер необходимых мер

предосторожности и вопрос о том, должно ли определенное лицо быть членом команды по проекту выражения уверенности.

Сети и сетевые фирмы[2]

290.14 Субъект, который принадлежит какой-либо сети, мог бы быть фирмой, которая определена в настоящем Кодексе как индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество, объединяющее профессиональных бухгалтеров, а также как субъект, который контролирует такие стороны или находится под их контролем, или такой субъект мог бы быть субъектом другого вида, таким как консалтинговая практика или профессиональная юридическая практика. Требования к независимости в данном разделе, которые применяются к сетевой фирме, распространяются на любого субъекта, который соответствует определению сетевой фирмы, независимо от того, соответствует ли сам субъект определению фирмы.

290.15 Если фирма расценивается как сетевая фирма, то фирма обязана быть независимой от клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности у других фирм в рамках сети. Кроме того, в случае с клиентами по выражению уверенности, которые не являются клиентами, заказавшими аудит финансовой отчетности, необходимо рассмотреть любые угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут быть вызваны финансовой заинтересованностью в клиенте со стороны других субъектов сети или отношениями между клиентом и другими субъектами сети.

290.16 Чтобы увеличить свои возможности по оказанию профессиональных услуг, фирмы часто формируют более крупные структуры с другими фирмами и субъектами. Создают ли такие более крупные структуры сеть, зависит от конкретных фактов и обстоятельств, а не от того, являются ли фирмы и субъекты различными и обособленными с юридической точки зрения. Например, более крупная структура может быть

---

2 [2] Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

нацелена исключительно на облегчение передачи клиентов, что само по себе не удовлетворяет критериям, необходимым для формирования сети. В качестве альтернативы, более крупная структура могла бы быть нацелена на сотрудничество, а фирмы могли бы использовать общий фирменный знак, общую систему контроля качества, или значительные профессиональные ресурсы, и, следовательно, расцениваться как сеть.

290.17 Суждение относительно того, является ли более крупная структура сетью, должно быть сделано в свете того, заключила ли бы разумная и информированная третья сторона, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, что связь между субъектами соответствует связи между субъектами внутри сети. Это суждение должно быть применено последовательно ко всем компонентам сети.

290.18 Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и разделение доходов и затрат между субъектами в рамках такой структуры, то она расценивается как сеть. Однако, разделение несущественных затрат само по себе не создает сеть. Кроме того, если разделение затрат ограничено исключительно затратами, связанными с развитием методологии аудита, руководств, или учебных курсов по аудиту, то такое разделение само по себе не создает сеть. Также ассоциация между фирмой и субъектом, который в противном случае быль бы несвязанным, для совместного оказания услуги или разработки продукта сама по себе не создает сеть.Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры имеют общую собственность, контроль или управление, то такая структура расценивается как сеть. Это могло бы быть организовано посредством заключения контрактом или с помощью других средств.

290.19 Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры разделяют общую политику и процедуры контроля качества, то такая структура расценивается как сеть. С этой целью общей политикой и процедурами контроля качества будут считаться политика и процедуры, разработанные, внедренные и отслеживаемые по всей более крупной структуре.

290.20 Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры разделяют общую стратегию бизнеса, то такая структура расценивается как сеть. Разделение общей стратегии бизнеса подразумевает соглашение между субъектами по достижению общих стратегических целей. Субъект не расценивается как сетевая фирма только потому, что он сотрудничает с другим субъектом исключительно в целях совместного ответа на запрос о подаче конкурсных предложений на предоставление профессиональных услуг.

290.21 Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры используют общий фирменный знак, то такая структура расценивается как сеть. Общий фирменный знак подразумевает общие инициалы или общее наименование. Фирма расценивается как использующая общий фирменный знак, если она включает, например, общий фирменный знак как часть своего названия или наряду с ним, когда партнер фирмы подписывает отчет о выражении уверенности.

290.22 Даже если фирма не принадлежит сети и не использует общий фирменный знак как часть своего названия, она может восприниматься как фирма, принадлежащая сети, если ссылается в своих канцелярских или рекламных материалах на то, что она является членом объединения фирм. Соответственно, фирма должна тщательным образом рассмотреть вопрос о том, как она описывает любое такое членство, чтобы избежать восприятия её как фирмы, принадлежащей сети.

290.23 Если фирма продает какой-либо компонент своей практики, договор купли-продажи иногда предусматривает, что в течение ограниченного промежутка времени компонент может продолжить использовать наименование фирмы или какой-либо элемент наименования даже притом, что он больше не связан с фирмой. В таком случае даже если два субъекта ведут практику под общим наименованием, факты свидетельствуют о том, что они не принадлежат более крупной структуре, нацеленной на сотрудничество, и, поэтому, не являются сетевыми фирмами. Такие субъекты должны с тщательностью рассмотреть вопрос,

как раскрывать информацию о том, что они не являются сетевыми фирмами, внешним сторонам.

290.24 Если более крупная структура нацелена на сотрудничество и субъекты в рамках структуры совместно используют значительную часть профессиональных ресурсов, то такая структура расценивается как сеть. Профессиональные ресурсы включают:

- Общие системы, которые позволяют фирмам производить обмен информацией, такой как информация о клиентах, выставлении счетов, и сроках;
- Партнеры и штат;
- Технические отделы, с которыми можно проконсультироваться по техническим или специфическим для определенной отрасли вопросам, операциям или событиям в контексте соглашений по выражению уверенности;
- Методология аудита или руководства по аудиту; и
- Учебные курсы и центры.

290.26 Определение того, являются ли профессиональные ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, значительными, и, следовательно фирмы – сетевыми фирмами, должно осуществляться на основе соответствующих фактов и обстоятельств. Если ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, ограничены общей методологией аудита или руководствами по аудиту без обмена персоналом или информацией о клиентах или рынке, маловероятно, что такие ресурсы будут расцениваться как значительные. То же самое относится к общим усилиям по обучению. Если, однако, ресурсы, находящиеся в совместном пользовании, подразумевают обмен людьми или информацией, например, если штат привлекается из общего фонда или создается общий технический отдел в рамках более крупной структуры для предоставления консультаций участвующим фирмам по техническим вопросам, которым фирмы обязаны следовать, то разумная и информированная третья сторона, вероятно,

заключит, что совместно используемые ресурсы являются значительными.

Соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

Соглашения по аудиту финансовой отчетности

290.27 Большое количество потенциальных пользователей заинтересовано в результатах соглашений по аудиту финансовой отчетности, следовательно, помимо независимости мнения также очень важна независимость действий. Соответственно, в отношении клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, члены команды по выражению уверенности, фирма или сетевая фирма должны быть независимыми в отношении клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности. Такие требования независимости включают запрещение определенных отношений между членами команды по проекту выражения уверенности и директорами, должностными лицами и сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на информацию о предмете изучения (финансовую отчетность). Также нужно рассмотреть вопрос о том, создают ли отношения с сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на предмет изучения (финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств), угрозы независимости.

Прочие соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

290.28 В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, в случае, когда клиент не заказывал аудит финансовой отчетности, члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимыми в отношении клиента по выражению уверенности (ответственная сторона, отвечающая за информацию о предмете изучения, также может отвечать за предмет изучения). Такие требования о независимости включают запрет на определенные отношения между членами команды по выражению

уверенности и директорами, должностными лицами и сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на информацию о предмете изучения.

Также необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз независимости в результате отношений с сотрудниками клиента, занимающими должности, предусматривающие возможность оказания прямого и значительного влияния на предмет изучения по соглашению. Кроме того, нужно рассмотреть любые угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений, связанных с тем, что фирма является сетевой.

290.29 В большинстве соглашений по выражению уверенности, основанных на утверждениях и не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности, ответственная сторона отвечает и за информацию о предмете изучения и за предмет изучения. Однако, в некоторых соглашениях ответственная сторона может и не отвечать за предмет изучения. Например, в случае, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер привлекается для выполнения соглашения по выражению уверенности в отношении отчета по устойчивому развитию и выполнению требований компанией, подготовленного консультантом по вопросам охраны окружающей среды для предполагаемых пользователей, консультант по вопросам охраны окружающей среды является ответственной стороной, отвечающей за информацию о предмете изучения, но компания отвечает за предмет изучения (деятельность по устойчивому развитию и выполнению требований).

290.30 В таких соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, которые не являются соглашениями по аудиту финансовой отчетности, и в случае, когда ответственная сторона отвечает за информацию о предмете изучения, но не отвечает за предмет изучения, члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимы по отношению к стороне, отвечающей за информацию о предмете изучения (клиент по выражению уверенности). Кроме того, необходимо рассмотреть угрозы,

которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений между членами команды по выражению уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

Соглашения по выражению уверенности о прямой отчетности

290.31 В соглашении по выражению уверенности о прямой отчетности команда по проекту и фирма должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности (сторона, отвечающая за предмет изучения).

Отчеты (заключения), ограниченные в использовании

290.32 В случае с отчетом (заключением) о выражении уверенности в отношении клиента, заказавшего аудит нефинансовой отчетности, использование которого четко ограничено определенным кругом пользователей, предполагается, что пользователи отчета (заключения) получили определенные знания о целях, информацию о предмете изучения и ограничениях по отчету в ходе участия последних в установлении характера и масштаба инструкций, полученных фирмой в связи с предоставлением услуг, включая критерии, по которым оценивается или измеряется предмет изучения. Это знание и возможности фирмы информировать о мерах предосторожности всех пользователей отчета увеличивает эффективность мер предосторожности в отношении независимости в действиях. Эти обстоятельства могут учитываться фирмой при оценке угроз независимости и рассмотрении установленных мер предосторожности, необходимых для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Как минимум, необходимо применять положения этого раздела при оценке независимости членов команды по выражению уверенности, а также непосредственных членов их семьи и близких родственников. И, если фирма имеет существенную финансовую заинтересованность, косвенную или прямую, в клиенте по выражению уверенности, то возникшая угроза собственной заинтересованности будет настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут уменьшить угрозы до приемлемого уровня. Также возможно будет достаточно рассмотреть в ограниченном объеме

угрозы, которые могут возникнуть из-за интересов и отношений фирмы, связанных с тем, что она является сетевой фирмой.

Многочисленные ответственные стороны

290.33 В некоторых соглашениях по выражению уверенности, вне зависимости от того основаны ли они на утверждениях или являются ли соглашениями о прямой отчетности, которые не являются соглашениями по аудиту финансовой отчетности, может быть несколько ответственных сторон. В таких соглашениях, при определении необходимости применения положений данного раздела в отношении каждой ответственной стороны, фирма должна учитывать, что заинтересованность или отношения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и определенной ответственной стороной может создать угрозу независимости, которая не является угрозой, четко определенной как незначительная в контексте информации по предмету изучения. Это учитывает следующие факторы:

- Существенность информации о предмете изучения (или предмета изучения), за которую отвечает ответственная сторона; и
- Степень интересов общественности в отношении соглашения.

Если фирма определила, что угроза независимости, возникшая по причине такого интереса или отношений с определенной ответственной стороной, чётко определёна как незначительная, применять все положения данного раздела в отношении этой ответственной стороны необязательно.

Прочие соображения

290.34 Угрозы и меры предосторожности, описанные в данном разделе, обычно обсуждаются в контексте интересов и отношений между фирмой, сетевыми фирмами, членами команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности. В случае клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом, фирма, или любые сетевые фирмы, должна

рассмотреть заинтересованность и отношения, в которых задействованы связанные с этим клиентом субъекты. В идеале эти субъекты, а также интересы и отношения, должны быть выявлены заранее. Что касается всех других клиентов в соглашениях по выражению уверенности, в случае, когда у команды по проекту выражения уверенности имеются причины полагать, что **связанный субъект*** такого клиента должен учитываться при оценке независимости фирмы по отношению к клиенту, команда по проекту выражения уверенности должна принять во внимание такой связанный субъект при оценке независимости и применении надлежащих мер предосторожности.

290.35 Оценка угроз независимости и последующие действия должны подтверждаться доказательствами, полученными до принятия соглашения, а также в ходе его выполнения. Обязательство по проведению такой оценки и выполнению определенных действий возникает в случае, когда фирма, сетевая фирма или член команды по проекту выражения уверенности знает, или обоснованно предполагается, что он может знать об обстоятельствах или отношениях, которые могут подвергнуть риску независимость. Могут иметь место случаи, когда фирма, сетевая фирма или отдельное лицо неумышленно нарушают положения этого раздела. Если такое нарушение произошло и было непреднамеренным, то обычно это не компрометирует независимость по отношению к клиенту по выражению уверенности при условии, что у фирмы есть политика и процедуры контроля качества, направленные на обеспечение независимости и что сразу же после обнаружения нарушение было устранено и любые необходимые меры предосторожности были применены.

290.36 В этом разделе упоминались значительные и чётко определённые как незначительные угрозы при оценке независимости. При рассмотрении значительности любого вопроса нужно учитывать как количественные, так и качественные факторы. Вопрос должен считаться чётко

* См. Определения

определённым как незначительный, только если он носит тривиальный характер и не влечет за собой никаких последствий.

Цели и структура данного раздела

290.37 Цель данного раздела заключается в содействии фирме и членам команды по выражению уверенности в:

(а) Выявлении угроз независимости;

(б) Оценке того, являются ли эти угрозы чётко определёнными как незначительные; и

(в) В случае если угрозы не являются чётко определёнными как незначительные, в определении и применении надлежащих мер предосторожности для устранения или уменьшения угроз до приемлемого уровня.

Необходимо всегда принимать во внимание аспекты, которые разумная и информированная третья сторона, обладая всейсоответствующей информацией, включая применяемые меры предосторожности, сочла бы неприемлемыми. В ситуациях, когда невозможно применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня, единственно возможным решением является прекращение деятельности или устранение заинтересованности, создающих угрозу, или отказ от принятия или продолжения работы по соглашению по выражению уверенности.

290.38 Данный раздел представляет несколько примеров применения концептуального подхода к независимости в отношении конкретных обстоятельств и отношений. Примеры рассматривают угрозы независимости, которые могут возникать при определенных обстоятельствах и отношениях (начиная с параграфа 290.100). Для определения надлежащих мер предосторожности, направленных на устранение или уменьшение угроз независимости до приемлемого уровня, используется профессиональное суждение. В некоторых примерах угрозы независимости настолько значительны, что единственно возможным решением является прекращение деятельности или устранение заинтересованности, создающих такую угрозу, или отказ от принятия соглашения или

продолжения работы по соглашению по выражению уверенности. В других примерах угроза может быть устранена или уменьшена до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности. Примеры не являются исчерпывающим изложением всех возможных обстоятельств.

290.39 Некоторые примеры, представленные в этом разделе, показывают как концептуальная основа должна применяться к соглашениям по аудиту финансовой отчетности котируемого субъекта. Если организация-член не делает различий между котируемыми субъектами и прочими субъектами, примеры, рассматривающие соглашения по аудиту финансовой отчетности котируемого субъекта, должны применяться ко всем соглашениям по аудиту финансовой отчетности.

290.40 Если были выявлены угрозы независимости, которые не были четко определены как незначительные, и фирма решила принять соглашение или продолжить работу по соглашению по выражению уверенности, такое решение должно быть задокументировано. Документация должна содержать описание выявленных угроз и примененных мер предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня.

290.41 Оценка значительности угроз независимости и мер предосторожности, необходимых для снижения угроз до приемлемого уровня, учитывает интересы общества. Некоторые субъекты могут привлекать к себе большой интерес общества, поскольку характер их деятельности, размер или организационно-правовая форма обуславливают наличие большого количества заинтересованных лиц. В качестве примеров таких субъектов можно привести котируемые компании, кредитные институты, страховые компании и пенсионные фонды. По причине большого интереса общества, проявляемого к финансовой отчетности котируемых субъектов, некоторые параграфы этого раздела рассматривают дополнительные вопросы, касающиеся аудита финансовой отчетности котируемых субъектов. Необходимо учитывать применение основы аудита финансовой отчетности котируемого субъекта в отношении других клиентов по аудиту финансовой отчетности, которые могут представлять

значительный интерес для общества.

290.42 Комитеты по аудиту могут играть значительную роль в корпоративном управлении, если они являются независимыми от руководства клиента и могут помочь Совету директоров удостовериться в том, что фирма остается независимой, выполняя функцию аудитора. Фирма и комитет по аудиту котируемого субъекта должны регулярно информировать друг друга (если нет комитета по аудиту, то другой орган, наделённый руководящими полномочиями) об отношениях и вопросах, которые могут, по обоснованному мнению фирмы, поставить под угрозу независимость.

290.43 Фирма должна разработать политику и процедуры по информированию комитетов по аудиту или других органов/лиц, наделённых руководящими полномочиями, клиента о вопросах независимости. В случае аудита финансовой отчетности котируемого субъекта фирма должна информировать в письменной и устной форме, по меньшей мере, ежегодно обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между фирмой, сетевыми фирмами и клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, которые, согласно профессиональному суждению фирмы, могут поставить под угрозу независимость. Вопросы, о которых необходимо поставить в известность, зависят от конкретных обстоятельств, и фирма должна определить их самостоятельно, но обычно это касается вопросов, рассматриваемых в этом разделе.

Период соглашения

290.44 Члены команды по выражению уверенности и фирма должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности в течение периода соглашения по выражению уверенности. Период соглашения начинается, когда команда по выражению уверенности начинает предоставление услуг по выражению уверенности, и заканчивается, когда выпускается отчет (заключение) о выражении уверенности, за исключением случаев, когда соглашение по выражению уверенности носит повторяющийся характер. В случае если ожидается продление соглашения по выражению уверенности, период соглашения по выражению уверенности

заканчивается при уведомлении любой из сторон о прекращении профессиональных отношений или выпуске последнего отчёта о выражении уверенности, то есть выбирается наиболее поздняя дата.

290.45 В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности, период соглашения включает в себя период финансовой отчетности, по которой фирма выпускает отчет. В случае если субъект становится клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, в течение или после периода финансовой отчетности, по которой фирма будет выпускать отчет, фирма должна рассмотреть возможность возникновения угроз независимости, которые могут быть вызваны следующими причинами:

- Наличие финансовых или деловых отношений с клиентом по аудиту в течение или после периода финансовой отчетности, но до принятия соглашения по аудиту финансовой отчетности; или
- Предыдущие услуги, оказанные клиенту по аудиту.

Аналогичным образом, в случае соглашения по выражению уверенности, которое не является соглашением по аудиту финансовой отчетности, фирма должна рассмотреть вопрос о том, могут ли финансовые или деловые отношения, или прошлые услуги создать угрозы независимости.

290.46 Если услуги, не связанные с выражением уверенности, были оказаны клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности в течение или после периода финансовой отчетности, но до начала оказания профессиональных услуг в связи с аудитом финансовой отчетности, и оказание таких услуг было бы запрещено в течение периода соглашения по аудиту, необходимо рассмотреть угрозы независимости, если таковые имеются, вызванные такими услугами. Если угрозы независимости отличны от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Обсуждение вопросов независимости, обусловленных предоставлением услуг, не связанных с выражением уверенности, с должностными лицами клиента, наделенными руководящими полномочиями, например, комитетом по аудиту;
- Получение подтверждения от клиента о его ответственности за результаты услуг, не связанных с выражением уверенности;
- Запрет на участие в соглашении по аудиту финансовой отчетности персоналу, оказывавшему услуги, не связанные с выражением уверенности; и
- Привлечение другой фирмы для обзора результатов услуг, не связанных с выражением уверенности, или для повторного выполнения услуг, не связанных с выражением уверенности, в масштабе, достаточном для принятия ответственности за услуги.

290.47 Услуги, не связанные с выражением уверенности и предоставляемые некотируемому клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не будут составлять нарушение принципа независимости фирмы, если клиент становится котируемым субъектом при условии, что:

(а) Прошлые услуги, не связанные с выражением уверенности, были разрешены в соответствии с данным разделом для некотируемых клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности;

(б) Оказание услуг клиенту, который становится котируемым субъектом, будет прекращено в течение разумного периода времени, если данные услуги не разрешены данным разделом для таких клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами; и

(в) Фирма применила надлежащие меры предосторожности для устранения угроз в отношении независимости, возникающих в связи с прошлыми услугами, или снижения их до приемлемого уровня.

Применение концептуальной основы в определенных ситуациях

Оглавление Параграф

Введение 290. 100

Финансовые интересы 290. 104

Положения, применяемые ко всем клиентам по выражению уверенности 290. 106

Положения, применяемые к клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 113

Положения, применяемые к клиентам по выражению уверенности, заказавшим аудит нефинансовой отчетности 290. 122

Займы и гарантии 290. 126

Тесные деловые отношения с клиентом по выражению уверенности 290. 132

Семейные и личные отношения 290. 135

Трудоустройство у клиента по выражению уверенности 290. 143

Прием на работу бывших работников клиента по выражению уверенности 290. 146

Работа в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента по выражению уверенности 290. 149

Длительные связи старшего персонала с клиентом по выражению уверенности

Основные положения 290. 153

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами 290. 154

Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиентам по выражению уверенности 290. 158

Ведение учета и подготовка финансовой отчетности 290. 166

КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ
Основные положения 290. 169

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые не являются котируемыми субъектами 290. 170

Клиенты, заказавшие удит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами 290. 171

Чрезвычайные ситуации 290. 173

Услуги по оценке 290. 174

Предоставление налоговых услуг клиентам, аудит финансовой отчетности заказавшим 290. 180

Предоставление услуг по внутреннему аудиту клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 181

Предоставление услуг по системам информационных технологий клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 187

Предоставление временного персонала клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 192

Предоставление услуг по правовой поддержке клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 193

Предоставление правовых услуг клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности 290. 196

Подбор руководящего состава 290. 203

Корпоративные финансы и аналогичная деятельность 290. 204

Гонорары и ценообразование

Гонорары – относительные суммы 290. 206

Гонорары – просроченная оплата 290. 208

Ценообразование 290. 209

Условные гонорары 290. 210

Подарки и знаки гостеприимства 290. 212

Фактические или предполагаемые судебные разбирательства 290. 214

Введение

290.100 Нижеследующие примеры описывают конкретные обстоятельства и отношения, которые могут создать угрозу независимости. Примеры описывают созданные потенциальные угрозы и меры предосторожности, которые могут оказаться подходящими для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня в каждой ситуации. Примеры не учитывают все возможные ситуации. На практике от фирм, сетевых фирм и членов команды по проекту выражения уверенности потребуется провести оценку подобных, но все же не идентичных, обстоятельств и отношений и определить, могут ли меры предосторожности, включая те, что описаны в параграфах с 200.12 по 200.15, применяться для успешного устранения угрозы независимости.

290.101 Некоторые примеры затрагивают вопросы, касающиеся клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, в то время как другие касаются соглашений по выражению уверенности для клиентов, не заказывавших аудит финансовой отчетности. Примеры показывают, как должны применяться меры предосторожности для выполнения требований членами команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевыми фирмами, чтобы обеспечить независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, а также членами команды по выражению уверенности и фирмы, чтобы обеспечить независимость по отношению к клиенту по выражению уверенности, который не является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности. Примеры не включают отчеты о выражении уверенности для клиентов, заказавших аудит нефинансовой отчетности, и отчеты ограниченные в использовании четко определенным кругом пользователей. Как указано в параграфе 290.19 в отношении таких соглашений, члены команды по выражению уверенности, а также непосредственные члены их семей и близкие родственники должны быть независимыми по отношению к клиенту по выражению уверенности. Более того, фирма не должна иметь существенный финансовый интерес, прямой или косвенный, в клиенте по выражению уверенности.

290.102 Примеры показывают, как должна применяться концептуальная основа в отношении клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, и других клиентов по выражению уверенности. Примеры должны рассматриваться вместе с параграфом 290.20, который объясняет, что в большинстве соглашений по выражению уверенности имеется одна ответственная сторона, и эта ответственная сторона представлена клиентом по выражению уверенности. Однако в некоторых соглашениях по выражению уверенности имеются две ответственные стороны. В таких случаях необходимо рассмотреть любые угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений между членом команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

290.103 Интерпретация 2005-01 к данному разделу предоставляет руководство по выполнению требований к независимости, описанных в этом разделе, в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности.

Финансовые интересы

290.104 Финансовая заинтересованность (интерес) в клиенте по выражению уверенности может создать угрозу собственной заинтересованности. При оценке значительности и уместных мер предосторожности, применяемых для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня, необходимо изучить природу финансового интереса. Это включает в себя оценку роли лица, владеющего финансовым интересом, существенности финансового интереса и вида финансового интереса (прямой или косвенный).

290.105 При оценке вида финансового интереса, необходимо учесть тот факт, что финансовый интерес варьируется от интересов, не предусматривающих контроль над инвестиционным механизмом или финансовым интересом (например, взаимный фонд, паевой фонд или подобные посредники), до интересов, предусматривающих контроль над финансовым интересом (доверительный собственник), или возможности оказывать влияние на инвестиционные решения. При оценке

значительности любой угрозы независимости важно учитывать степень контроля или влияния, которое может быть оказано на посредника, финансовый интерес или инвестиционную стратегию. В случае существования контроля, финансовый интерес должен рассматриваться как прямой. И, наоборот, в случае, когда лицо, владеющее финансовым интересом, не способно осуществлять такой контроль, финансовый интерес должен рассматриваться как косвенный.

Положения, применяемые ко всем клиентам по выражению уверенности

290.106 В случае если член команды по выражению уверенности или непосредственный член его семьи имеет **прямой финансовый интерес*** или существенный **косвенный финансовый интерес*** в клиенте по выражению уверенности, то возникшая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что единственными мерами предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня будут следующие:

(а) Устранение прямого финансового интереса до того, как соответствующее лицо станет членом команды по выражению уверенности;

(б) Устранение всего косвенного финансового интереса или избавление от его достаточной доли, что сделает оставшийся интерес несущественным, до того, как соответствующее лицо станет членом команды по выражению уверенности; или

(в) Отстранение лица от работы в команде по выражению уверенности.

290.107 Угроза собственной заинтересованности возникает в том случае, если член команды по выражению уверенности или непосредственный член его семьи получает, к примеру, по наследству, в подарок или в результате слияния прямой финансовый интерес или существенный косвенный финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности.

* См.Определения

В таких случаях необходимо применять следующие меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Устранить финансовый интерес так скоро, насколько это представляется возможным, или

(б) Отстранить лицо от работы в команде по выражению уверенности.

В течение периода до устранения финансового интереса или отстранения лица от работы в команде по выражению уверенности необходимо рассмотреть, являются ли дополнительные меры предосторожности необходимыми для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту; или
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для проведения обзора выполненной работы или получения рекомендаций в случае необходимости.

290.108 Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случае, когда член команды по выражению уверенности знает, что его или ее близкий родственник имеет п**рямой финансовый интерес*** или существенный **косвенный финансовый интерес*** в клиенте по выражению уверенности. При оценке значительности любой угрозы необходимо учитывать природу отношений между членом команды по выражению уверенности и его или её близким родственником, а также существенность финансового интереса. После оценки значительности угрозы необходимо учесть и применить по необходимости меры предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отчуждение близким родственником всего своего финансового интереса или достаточной его доли так быстро, насколько это возможно;
- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту;

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по выражению уверенности с близкими семейными отношениями, или получения рекомендаций в случае необходимости; или

- Отстранение лица от работы по соглашению по выражению уверенности.

290.109 В случае когда фирма или член команды по выражению уверенности владеет прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым интересом в клиенте по выражению уверенности как в качестве доверительного управляющего, может возникнуть угроза собственной заинтересованности в результате возможного влияния со стороны траста на клиента по соглашению по выражению уверенности. Следовательно, владение таким интересом допускается только в том случае, когда:

(а) Член команды по выражению уверенности, непосредственный член семьи члена команды по выражению уверенности, и фирма не являются бенефициарами траста;

(б) Интерес, управляемый трастом, в клиенте по выражению уверенности не является существенным для траста;

(в) Траст не может оказывать существенное влияние на клиента по выражению уверенности; и

(г) Член команды по выражению уверенности или фирма не имеет существенного влияния на любые инвестиционные решения, принимаемые по финансовому интересу в клиенте по выражению уверенности.

290.110 Необходимо учитывать, может ли угроза собственной заинтересованности возникнуть в результате финансового интереса лиц, не входящих в состав команды по выражению уверенности, непосредственных членов их семей и близких родственников. К таким лицам относятся:

- Партнеры и непосредственные члены их семей, не являющиеся членами команды по проекту выражения уверенности;
- Партнеры и сотрудники, наделенные управленческими полномочиями, которые предоставляют услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности; и
- Лица, которые находятся в близких личных отношениях с членом команды по проекту выражения уверенности.

Создадут ли интересы таких лиц угрозу собственной заинтересованности будет зависеть от таких факторов, как:

- Организационная, операционная системы и система отчетности в фирме; и
- Характер отношений между лицом и членом команды по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и если угроза чётко определена как незначительная, то, по мере необходимости, нужно рассмотреть и применить меры предосторожности для ее снижения до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Если приемлемо, политику ограничения людей в возможностях владения такими интересами;
- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту; или
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или получения рекомендаций в случае необходимости.

290.111 Непреднамеренное нарушение положений данного раздела, касающихся финансового интереса в клиенте по выражению уверенности, не поставит под сомнение независимость фирмы, сетевой фирмы или члена команды по проекту по соглашению по выражению уверенности, если

(а) Фирма и сетевая фирма разработали политику и процедуры, предусматривающие требования для всех профессиональных сотрудников незамедлительно сообщать фирме о любых нарушениях, возникающих в результате покупки, наследования и прочих способов приобретения финансового интереса в клиенте по выражению уверенности;

(б) Фирма и сетевая фирма незамедлительно уведомляют профессионального сотрудника о необходимости избавится от финансового интереса; и

(в) Отчуждение интереса происходит так скоро, насколько это возможно, после определения проблемы, или профессиональный сотрудник отстраняется от работы в команде по выражению уверенности.

290.112 В случае если произошло непреднамеренное нарушение требований данного раздела, касающихся финансового интереса в клиенте по выражению уверенности, фирма должна рассмотреть вопрос о том, стоит ли применять какие-либо меры предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности; или
- Лишение лица права участвовать в принятии решений по значительным вопросам, касающимся соглашения по выражению уверенности.

Положения, применимые к клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.113 В случае если фирма или сетевая фирма имеет прямой финансовый интерес в клиенте фирмы, заказавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня. Следовательно, единственным

подходящим средством дать фирме возможность продолжить выполнение соглашения является отчуждение финансового интереса.

290.114 Угроза собственной заинтересованности также возникает в случае, если фирма или сетевая фирма имеет существенный косвенный финансовый интерес в клиенте фирмы, заказавшем аудит финансовой отчетности. Единственными мерами, которые могут позволить фирме или сетевой фирме продолжить выполнение соглашения, являются либо устранение всего косвенного интереса полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до несущественного.

290.115 В случае если фирма или сетевая фирма имеет существенный финансовый интерес в субъекте, который владеет контрольным интересом в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Единственными мерами, которые могут позволить фирме или сетевой фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение либо финансового интереса полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до несущественного.

290.116 Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случае, если пенсионный фонд фирмы или сетевой фирмы имеет финансовый интерес в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности. В таких случаях значительность возникшей угрозы должно быть оценено, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.117 Угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня, в случае если другие партнеры, включая партнеров, которые не участвуют в соглашении по выражению уверенности, или непосредственные члены их

семей, в офисе*, в котором партнер по проекту* проводит аудит финансовой отчетности, владеют прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым интересом в данном клиенте по аудиту. В связи с этим, данные партнеры или непосредственные члены их семей не должны владеть такими финансовыми интересами в таких клиентах, заказавших аудит.

290.118 Офис, в котором партнер по проекту проводит аудит финансовой отчетности, не обязательно должен быть офисом, к которому прикреплен партнер. Следовательно, в ситуации, когда партнер по проекту работает в другом офисе отдельно от других членов команды по проекту выражения уверенности, необходимо использовать суждение, чтобы определить, в каком офисе партнер проводит данный аудит.

290.119 Угроза собственной заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня, в случае если другие партнеры и руководящие сотрудники, предоставляющие услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, кроме тех, чье участие является чётко определенным как незначительное, или непосредственные члены их семей владеют прямым финансовым интересом или существенным косвенным финансовым интересом в клиенте по аудиту. В связи с этим данный персонал или непосредственные члены их семей не должны владеть такими финансовыми интересами в клиенте, заказавшем аудит.

290.120 Финансовый интерес в клиенте, заказавшем аудит финансовой отчетности, который принадлежит непосредственному члену семьи (а) партнера, работающего в офисе, в котором партнер по проекту работает по аудиту, или (б) партнера или руководящего сотрудника, который предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, не создаст неприемлемую угрозу при условии, что он получен в результате трудовых прав (пенсионных прав, опционов на акции) и, в

* * См.Определения

случае необходимости, применяются подходящие меры предосторожности для снижения любой угрозы независимости до приемлемого уровня.

290.121 Угроза собственной заинтересованности может возникнуть в случаях, если фирма, или сетевая фирма, или член команды по проекту выражения уверенности имеет интерес в каком-либо субъекте, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, или директор, должностное лицо или контролирующий владелец этого клиента также имеет инвестиции в указанном субъекте. Независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не подвергается риску, если соответствующие интересы фирмы, сетевой фирмы, или члена команды по проекту выражения уверенности, и клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, или директора, должностного лица или контролирующего владельца такого клиента несущественны, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, не может оказывать значительное влияние на субъект. Если интерес является существенным для фирмы, сетевой фирмы, или клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, и клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, может оказывать значительное влияние на субъект, никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. Любой член команды по проекту выражения уверенности, владеющий таким существенным интересом должен либо:

(а) Устранить финансовый интерес;

(б) Устранить существенную часть интереса, такую чтобы интерес стал несущественным; либо

(в) Отказаться от аудита.

Положения, применимые к клиентам по выражению уверенности, заказавшим аудит нефинансовой отчетности

290.122 В случае если фирма имеет прямой финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, единственным

подходящими средством дать фирме возможность продолжить выполнение соглашения является отчуждение финансового интереса.

290.123 Угроза собственной заинтересованности также возникает, в случае если фирма имеет существенный косвенный финансовый интерес в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности. Единственными мерами, которые могут позволить фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение косвенного интереса либо полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до несущественного.

290.124 В случае если фирма имеет существенный финансовый интерес в субъекте, который владеет контрольным интересом в клиенте по выражению уверенности, не заказывавшем аудит финансовой отчетности, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня. Единственными мерами, которые могут позволить фирме продолжить выполнение соглашения, является устранение финансового интереса либо полностью, либо его доли, достаточной для уменьшения оставшегося интереса до несущественного.

290.125 Исключения из положений параграфов 290.106 - 290.110 и 290.122 - 290.124, применимые в случае, если по соглашению по выражению уверенности, не являющемуся соглашением по аудиту финансовой отчетности, выпускается отчет, ограниченный в использовании, указаны в параграфе 290.19.

Займы и гарантии

290.126 Займы или гарантии по займам, полученным от клиента по выражению уверенности, который является банком или аналогичным институтом, выданные фирме, не создают угрозу независимости при условии, что такой заем или гарантия предоставлены в соответствии со стандартными процедурами, условиями и требованиями, предъявляемыми к займам, а также несущественности займа, как для фирмы, так и для клиента по выражению уверенности. Применяя меры

предосторожности, можно уменьшить возникшую угрозу заинтересованности до приемлемого уровня в случае, если заем является существенным для клиента по выражению уверенности или фирмы. Такие меры предосторожности могут включать в себя привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, не работающего в фирме или сетевой фирме, для обзора выполненной работы.

290.127 Заем или гарантия по займу от клиента по выражению уверенности, который является банком или аналогичным институтом, выданные члену команды по проекту выражения уверенности или непосредственному члену его/ее семьи, не создает угрозу независимости при условии, что заем или гарантия предоставлены в соответствии со стандартными процедурами, условиями и требованиями, предъявляемыми к займам. Примеры таких займов включают ипотеку, банковские овердрафты, ссуды на покупку автомобиля, кредитные лимиты по карточкам.

290.128 Аналогичным образом, депозиты или брокерские счета фирмы или членов команды по проекту выражения уверенности у клиента по выражению уверенности, являющегося банком, брокером или аналогичным институтом не создают угрозу независимости при условии, что депозит или счет ведется в соответствии с обычными коммерческими условиями.

290.129 В случае если фирма или член команды по проекту выражения уверенности предоставляет заем клиенту по выражению уверенности, не являющемуся банком или аналогичным институтом, то возникающая угроза заинтересованности является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня, если только заем или гарантия не являются несущественными как для фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности, так и для клиента по выражению уверенности.

290.129 Аналогичным образом, в случае если фирма или член команды по проекту выражения уверенности берет заем или гарантию по займу у клиента по выражению уверенности, не являющегося банком или аналогичным институтом, то возникающая угроза заинтересованности является настолько

значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить ее до приемлемого уровня, если только заем или гарантия не являются несущественными как для фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности, так и для клиента по выражению уверенности.

290.130 Примеры в параграфах с 290.126 по 290.130 рассматривают займы и гарантии между фирмой и клиентом по выражению уверенности. В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности эти положения должны применяться к фирме, всем сетевым фирмам, и клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности.

Тесные деловые отношения с клиентом по выражению уверенности

290.132 Тесные деловые отношения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности и его руководством или между фирмой, сетевой фирмой, и клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, предполагают

коммерческий или общий финансовый интерес и могут создать угрозу собственной заинтересованности и запугивания. Ниже приведены примеры таких отношений:

- Обладание существенным финансовым интересом в совместном предприятии с клиентом по выражению уверенности или контролирующим владельцем, директором, должностным или другим лицом, выполняющим высшие управленческие функции для клиента.
- Договоренность объединить одну или несколько услуг или продукт фирмы с одной или несколькими услугами или продуктом клиента по выражению уверенности и продвигать пакет продуктов со ссылкой на обе стороны.
- Договоренность о распространении и маркетинге, по которой фирма выступает в роли дистрибьютора или распространителя продуктов или услуг клиента по выражению уверенности, либо клиент по выражению уверенности выступает в роли дистрибьютора или распространителя продуктов или услуг фирмы.

В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, если только финансовый интерес не является несущественным и отношения четко не определены как несущественные для фирмы, сетевой фирмы, и клиента, заказавшего аудит, никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. В случае с клиентом по выражению уверенности, который не является клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня, если только финансовый интерес не является несущественным и отношения четко не определены как несущественные для фирмы и клиента по выражению уверенности. Следовательно, в обеих ситуациях единственно возможными направлениями действий являются:

(а) Прекращение деловых отношений;

(б) Снижение значительности отношений до уровня, на котором финансовый интерес становится несущественным и отношения становятся чётко определенными как незначительные; или

(в) Отказ от выполнения соглашения по выражению уверенности.

Если только финансовый интерес не является несущественным и отношения не являются незначительными для члена команды по проекту выражения уверенности, единственно подходящей мерой предосторожности является отстранение лица от участия в команде по проекту выражения уверенности.

290.133 В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, деловые отношения, предусматривающие владение определенным интересом в компании закрытого типа фирмой, сетевой фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности или непосредственным членом его/ее семьи в случае, когда клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, или директор, должностное лицо клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, или группа, состоящая из этих лиц, также владеют интересом в этом субъекте, вышеуказанные отношения не создают угрозу независимости при условии, что:

(а) Отношения чётко определены как незначительные для фирмы, сетевой фирмы, и клиента, заказавшего аудит;

(б) Интерес не является существенным для инвестора или группы инвесторов; или

(в) Интерес не дает инвестору или группе инвесторов право контролировать компанию закрытого типа.

290.134 Покупка товаров и услуг у клиента по выражению уверенности фирмой (или у клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, сетевой фирмой) либо членом команды по проекту выражения уверенности, как правило, не создает угрозу независимости при условии, что сделка проведена на рыночных условиях. Однако подобные сделки могут быть такого характера и объема, что могут спровоцировать возникновение угрозы собственной заинтересованности. Если возникшая угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Сокращение объема сделки;
- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности; или
- Обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.

Семейные и личные отношения

290.135 Семейные и личные отношения между членом команды по проекту выражения уверенности и директором, должностным лицом или определенными сотрудниками клиента по выражению уверенности, в зависимости от их роли, могут создать угрозу заинтересованности, знакомства или запугивания. Бессмысленно пытаться детально описать значительность угроз, которые могут создать подобные отношения. Значительность угрозы зависит от ряда факторов, включая ответственность определенного лица в соответствии с соглашением по выражению уверенности,

близость отношений, роль членов семьи и других лиц, связанных с клиентом по выражению уверенности. Следовательно, существует широкий спектр обстоятельств, которые необходимо оценить, и мер предосторожности, которые необходимо применить для снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.136 В случае когда непосредственный член семьи участника команды по проекту выражения уверенности является директором, должностным лицом, сотрудником клиента по выражению уверенности и способен оказывать прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности или занимал такую должность во время действия соглашения, угрозы независимости могут быть снижены до приемлемого уровня только за счет отстранения лица от работы в команде по проекту выражения уверенности. В связи с настолько близкими отношениями никакие другие меры предосторожности не способны снизить угрозы независимости до приемлемого уровня. В случае если применение подобных мер предосторожности не практикуется, то единственным выходом из ситуации является расторжение соглашения по выражению уверенности. К примеру, в случае аудита финансовой отчетности, если супруг(а) члена команды по проекту выражения уверенности является сотрудником, способным оказывать прямое и значительное влияние на подготовку бухгалтерских записей или финансовой отчетности клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, угроза независимости может быть снижена до приемлемого уровня только после отстранения такого лица от работы в команде по проекту выражения уверенности.

290.137 Угрозы независимости могут возникнуть в случае, если непосредственный член семьи участника команды по проекту выражения уверенности является сотрудником, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на предмет изучения в соглашении. Значительность угроз зависит от таких факторов как:

- Должность, которую занимает у клиента непосредственный член семьи, и

- Роль профессионала в команде по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и в случае если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, при необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности;
- По возможности распределение обязанностей в команде по проекту выражения уверенности таким образом, чтобы профессионал не касался вопросов, которые входят в круг ответственности непосредственного члена семьи; или
- Политика и процедуры, направленные на предоставление штату полномочий сообщать о вопросах независимости и объективности, в отношении которых у них имеются сомнения, старшему руководству в пределах фирмы.

290.138 Угрозы независимости могут возникнуть в случае, если близкий родственник участника команды по проекту выражения уверенности является директором, должностным лицом или сотрудником клиента -по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. Значительность угрозы зависит от таких факторов как:

- Должность, которую занимает у клиента близкий родственник, и
- Роль профессионала в команде по проекту выражения уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и в случае если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Отстранение лица от работы в команде по проекту выражения уверенности;
- По возможности распределение обязанностей в команде по проекту выражения уверенности, таким образом, чтобы профессионал не касался вопросов, которые входят в ответственность близкого родственника; или
- Политика и процедуры, направленные на предоставление персоналу полномочий сообщать о вопросах независимости и объективности, в отношении которых у них имеются сомнения, старшему руководству в пределах фирмы.

290.139 Кроме того, угрозы заинтересованности, знакомства и запугивания могут возникнуть в случае, когда лицо, не являющееся непосредственным членом семьи или близким родственником участника команды по проекту выражения уверенности, имеет близкие отношения с членом команды по проекту выражения уверенности, при этом являясь директором, должностным лицом или сотрудником клиента по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. В связи с этим члены команды по проекту выражения уверенности несут ответственность за определение таких лиц и проведение консультаций в соответствии с процедурами фирмы. Оценка значительности любой возникшей угрозы и подходящих мер предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня будет включать в себя рассмотрение таких вопросов, как степень близости отношений и роль соответствующего лица у клиента по выражению уверенности.

290.140 Необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз заинтересованности, запугивания и знакомства по причине семейных или личных отношений между партнером или сотрудником фирмы, не являющимся членом команды по проекту выражения уверенности, и директором, должностным лицом или сотрудником клиента по выражению уверенности, занимающим должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности. В связи с этим

партнеры и сотрудники фирмы несут ответственность за определение таких отношений и проведение консультаций в соответствии с процедурами фирмы. Оценка значительности любой возникшей угрозы и подходящих мер предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня будет включать в себя рассмотрение таких вопросов, как близость отношений, взаимодействие профессионалов фирмы с командой по проекту выражения уверенности, занимаемая должность внутри фирмы и роль у клиента по выражению уверенности.

290.141 Непреднамеренное нарушение требований данного раздела, касающихся семейных и личных отношений, не повлияет на независимость фирмы и членов команды по проекту выражения уверенности, в случае если:

(а) Фирма разработала политику и процедуры, требующие от всех профессионалов немедленного информирования фирмы о любых нарушениях в связи с изменениями в служебном статусе непосредственных членов их семей или близких родственников, или других личных отношений, которые могут создать угрозы для независимости;

(б) Либо обязанности в команде по проекту выражения уверенности распределены так, чтобы профессионал не занимался вопросами, ответственность за которые несет лицо, с которым профессионал (он или она) связан или имеет личные отношения, или, если это невозможно, фирма незамедлительно отстраняет данного профессионала от работы над соглашением по выражению уверенности; и (в) Обзор работы профессионала проводится с особой тщательностью.

290.142 В случае непреднамеренного нарушения требований данного раздела, касающихся семейных и личных отношений, фирма должна рассмотреть вопрос о необходимости применения мер предосторожности. Такие меры предосторожности могут включать:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по

выражению уверенности, для обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности; или

- Лишение лица права участвовать в принятии решений по значительным вопросам, касающимся соглашения по выражению уверенности.

Трудоустройство у клиента по выражению уверенности

290.143 Независимость фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности может находиться под угрозой, если директор, должностное лицо или сотрудник клиента по выражению уверенности, занимающий должность, предусматривающую прямое и значительное влияние на информацию по предмету изучения в соглашении по выражению уверенности, был членом команды по проекту выражения уверенности или партнером фирмы. Подобные обстоятельства могут создать угрозу заинтересованности, знакомства и запугивания, в частности, в случае, когда между лицом и его или ее бывшей фирмой сохраняются значительные связи. Аналогичным образом, независимость членов команды по проекту выражения уверенности может оказаться под угрозой, в случае, если лицо участвует в соглашении по выражению уверенности, зная или обоснованно предполагая, что он или она в будущем будут или могут быть трудоустроены у клиента по выражению уверенности.

290.144 Если член команды по проекту выражения уверенности, партнер или бывший партнер фирмы был принят на работу к клиенту по выражению уверенности, значительность возникших угроз заинтересованности, знакомства и запугивания будет зависеть от следующих факторов:

(а) Должность, которую лицо получило у клиента по выражению уверенности.

(б) Степень участия в работе команды по проекту выражения уверенности на новом месте работы.

(в) Период времени, прошедший с того момента, когда лицо было членом команды по проекту выражения уверенности или фирмы.

(г) Бывшая должность лица в команде по проекту выражения уверенности или в фирме.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

- Рассмотрение приемлемости или необходимости модификации плана работ над соглашением по выражению уверенности;
- Назначение команды по проекту, обладающей достаточным опытом в отношении лица, присоединившегося к клиенту по выражению уверенности на последующее соглашение;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или
- Обзор, в рамках политики и процедур по контролю качества, соглашения по выражению уверенности.

Во всех случаях все перечисленные ниже меры предосторожности необходимы для снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Обсуждаемое лицо не имеет права на получение каких-либо льгот и платежей от фирмы, если только они не осуществляются в соответствии с заранее определенными фиксированными условиями. Кроме того, любая сумма, подлежащая выплате лицу, не должна быть настолько значительной, чтобы создать угрозу независимости фирмы

(б) Лицо не должно продолжать участвовать или стремиться к участию в деловой и профессиональной деятельности фирмы.

290.145 Угроза наличия собственной заинтересованности возникает в случае, если член команды по проекту выражения уверенности участвует в соглашении по выражению уверенности, зная, что

он или она в будущем будут или могут быть трудоустроены у клиента по выражению уверенности. Эта угроза может быть снижена до приемлемого уровня в случае применения всех нижеследующих мер предосторожности:

(а) Установление политики и процедур, требующих, чтобы лицо поставило в известность фирму в случае вступления в серьезные переговоры о трудоустройстве с клиентом по выражению уверенности.

(б) Отстранение лица от работы над соглашением по выражению уверенности.

Кроме того, необходимо рассмотреть вопрос о проведении независимого обзора любых значительных суждений, сделанных лицом во время работы по соглашению.

Трудоустройство бывших работников клиента по выражению уверенности

290.146 Угрозы собственной заинтересованности, самопроверки и знакомства могут возникнуть в случае, если бывшее должностное лицо, директор, или сотрудник клиента по выражению уверенности является членом команды по проекту выражения уверенности. Это особенно характерно для случаев, когда член команды по проекту выражения уверенности должен представить отчет, например, по информации о предмете изучения, которую он или она подготовил(а), или по элементам финансовой отчетности, по которым он или она проводил(а) оценку во время работы на клиента по выражению уверенности.

290.147 Если в течение периода, по которому выдается отчет о выражении уверенности, член команды по проекту выражению уверенности выступал в роли должностного лица или директора клиента по выражению уверенности или был сотрудником, занимавшим должность, на которой он мог оказывать прямое и значительное влияние на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, то возникающая угроза является настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. Следовательно, такие лица не

должны назначаться в команду по проекту выражения уверенности.

290.148 Угрозы собственной заинтересованности, самопроверки и знакомства могут возникнуть в случае, если до периода, по которому выдается отчет о выражении уверенности, член команды по проекту выражения уверенности был должностным лицом или директором клиента по выражению уверенности или был сотрудником, занимавшим должность, на которой он мог оказывать прямое и значительное влияние на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности. Например, такие угрозы могут возникнуть, если решение, принятое, или работа, выполненная лицом в течение предыдущего периода, в бытность его сотрудником клиента в соглашении по выражению уверенности, должны быть оценены в текущем периоде в рамках существующего соглашения по выражению уверенности. Значительность угроз будет зависеть от ряда факторов, таких как:

- должность, которую лицо занимало у клиента по выражению уверенности;
- период времени, который прошел с тех пор, как лицо прекратило работать на клиента по выражению уверенности; и
- роль, которую играет лицо в команде по соглашению по выражению уверенности.

Необходимо оценить значительность угрозы, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, по мере необходимости, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включат

- привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или

- обсуждение вопроса с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.

Работа в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента по выражению уверенности

290.149 Если партнер или сотрудник фирмы выступают в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента по выражению уверенности, то возникающие угрозы заинтересованности и самопроверки являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня. В случае соглашения по аудиту финансовой отчетности, если партнер или сотрудник сетевой фирмы выступали в качестве должностного лица или директора в совете директоров клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникшие угрозы являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня. Следовательно, если лицо приняло назначение на должность, единственным возможным выходом из создавшейся ситуации является отказ от выполнения соглашения или прекращение оказания услуг по соглашению по выражению уверенности.

290.150 Должность секретаря компании в различных юрисдикциях трактуется по-разному. Обязанности могут варьироваться от административных, таких как управление персоналом, делопроизводство и ведение регистров компании, до таких разнообразных обязанностей, как обеспечение соблюдения компанией требований, регулирующих ее деятельность, или предоставление консультаций по вопросам корпоративного управления. Обычно, эта должность предполагает тесные связи с субъектом и в связи с этим может создать угрозы самопроверки и чрезмерной защиты.

290.151 Если партнер или сотрудник фирмы или сетевой фирмы выступает в качестве секретаря компании для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникающие угрозы самопроверки и защиты обычно являются настолько значительными, что никакие меры предосторожности не способны снизить их до приемлемого уровня. В случае когда такая практика специально разрешена местным

законодательством, профессиональными правилами или практикой, обязанности и функции должны ограничиваться стандартными и формально административными, например, подготовка стенограмм и ведение обязательных протоколов.

290.152 Стандартные административные услуги, связанные с выполнением функции секретаря компании или консультанта, в отношении секретарских административных вопросов обычно не нарушают независимость при условии, что руководство клиента самостоятельно принимает все соответствующие решения.

Длительная связь старшего персонала с клиентом по выражению уверенности

Общие положения

290.153 Использование, без ротации, того же самого старшего персонала для работы над соглашением по выражению уверенности в течение длительного периода может создать угрозу знакомства. Значительность угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Период времени, в течение которого конкретное лицо было членом команды по проекту выражения уверенности;
- Роль лица в команде по проекту выражения уверенности;
- Структура фирмы; и
- Характер соглашения по выражению уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, необходимо рассмотреть и принять меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Ротация старшего персонала в команде по проекту выражения уверенности;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для проведения обзора

работы, выполненной членом команды по проекту выражения уверенности, или предоставления консультаций в случае необходимости; или

- Независимый внутренний обзор качества.

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами[3]

290.154 Использование, без ротации, того же самого партнера по проекту или лица, ответственного за **контрольный обзор качества выполнения соглашения**[*] по аудиту финансовой отчетности, в течение продолжительного периода времени может создать угрозу знакомства. Эта угроза особенно уместна в контексте аудита финансовой отчетности котируемого субъекта, и в таких ситуациях необходимо применить меры предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня. Соответственно, в отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов:

(а) Необходимо проводить ротацию партнеров по проекту и лиц, ответственных за контрольный обзор качества выполнения соглашения, после того, как эти функции, по-отдельности или в комбинации, выполнялись ими на протяжении определенного периода, обычно составляющего не более семи лет; и

(б) Лицо, сменяемое по истечении заранее определенного периода, не должно участвовать в соглашениях по аудиту до тех пор, пока не истечет период времени, обычно составляющий два года.

290.155 В случае когда клиент, заказавший аудит финансовой отчетности, становится котируемым субъектом, период оказания услуг клиенту по аудиту партнером по проекту или лицом, ответственным за контрольный обзор качества выполнения соглашения, должен учитываться при определении сроков ротации. Однако человек может продолжать работать в качестве партнера по проекту или

---

[3] См. также Интерпретацию 2003-01 на странице 127.

[*] См. Определения

лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения, в течение двух дополнительных лет до момента ротации.

290.156 Хотя по истечении заранее определенного периода должна произойти ротация партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения, в некоторых ситуациях может потребоваться определенная гибкость относительно сроков ротации. Примеры таких обстоятельств включают:

- Ситуации, в которых продление полномочий является особенно важным для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, например, при существенных переменах в структуре клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, которые, в противном случае, совпали бы с ротацией; и
- Ситуации, в которых из-за размеров фирмы, ротация невозможна или не представляет собой достаточной меры предосторожности.

Во всех подобных ситуациях, когда не происходит ротация лица по истечении заранее определенного периода, должны применяться эквивалентные меры предосторожности для снижения любых угроз до приемлемого уровня.

290.157 В случае, когда в распоряжении фирмы находятся только несколько человек с необходимыми знаниями и опытом для того, чтобы выполнять обязанности партнера по проекту или лица, ответственного за контрольный обзор качества выполнения соглашения, ротация может оказаться неприемлемой мерой предосторожности для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом. При таких обстоятельствах фирме следует применить другие меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности должны включать привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не был связан с командой по проекту выражения уверенности, для проведения обзора работы или предоставления рекомендаций в случае необходимости. Данное лицо может

быть кем-либо вне фирмы либо кем-либо из фирмы, но никак не связанным с командой по проекту выражения уверенности.

Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности[4]

290.158 Традиционно, фирмы предоставляли своим клиентам по выражению уверенности ряд услуг, не связанных с выражением уверенности, которые соответствовали их опыту и навыкам. Клиенты по выражению уверенности ценят выгоды от того, что эти фирмы, хорошо разбирающиеся в бизнесе клиентов, используют свой опыт и знания в других сферах. Более того, предоставление таких услуг, не связанных с выражением уверенности, часто позволяет команде по проекту выражения уверенности получить информацию относительно бизнеса и операций клиента по выражению уверенности, которая является полезной по отношению к соглашению по выражению уверенности. Чем большим знанием о бизнесе клиента по выражению уверенности обладает команда по проекту выражения уверенности, тем лучше она будет понимать процедуры и средства контроля клиента по выражению уверенности, а также предпринимательские и финансовые риски, с которыми сталкивается клиент. Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, может создать угрозы независимости фирмы, сетевой фирмы, членов команды по проекту выражения уверенности, в частности, в том, что касается воспринимаемых угроз независимости. Следовательно, необходимо оценить значительность любой угрозы, возникшей в связи с предоставлением таких услуг. В некоторых случаях, может оказаться возможным устранить или снизить угрозу за счет применения мер предосторожности. В других случаях никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня.

290.159 Описанные ниже виды деятельности обычно создают угрозы собственной заинтересованности или самопроверки, которые являются настолько существенными, что только отказ от

[4] См. также Интерпретацию 2003-01 на странице 127

такой деятельности или отказ от выполнения соглашения по выражению уверенности снизит угрозу до приемлемого уровня:

- Санкционирование, заключение или совершение сделки или исполнение каких-либо иных полномочий от имени клиента по выражению уверенности или обладание такими полномочиями.
- Определение того, какие рекомендации, полученные от фирмы, необходимо выполнить.
- Представление отчетов, в качестве руководящего органа, лицам, наделённым руководящими полномочиями.

290.160 Примеры, изложенные в параграфах с 290.166 по 290.205, рассматриваются в контексте предоставления услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности. Потенциальные угрозы независимости чаще всего возникают при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности. Финансовая отчетность субъекта представляет финансовую информацию о широком спектре операций и событий, которые отразились на субъекте. Информация о предмете изучения при иных услугах, связанных с выражением уверенности, может быть ограничена по своей природе. Угрозы независимости, однако, могут также возникнуть в случае, когда фирма предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, которые имеют отношение к информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности по аудиту нефинансовой отчетности. В таких случаях необходимо рассмотреть значительность причастности фирмы к информации о предмете изучения в соглашении, а также возможность возникновения каких-либо угроз самопроверки, возможность снижения угрозы независимости до приемлемого уровня за счет применения мер предосторожности, или необходимость отказа от соглашения. В случае когда услуги, не предполагающие выражение уверенности, не касаются информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности по аудиту нефинансовой отчетности, угрозы независимости являются незначительными.

290.161 Описанные ниже виды деятельности также могут создать угрозу самопроверки или угрозу заинтересованности:

- Хранение активов клиента по выражению уверенности.
- Надзор за сотрудниками клиента по выражению уверенности при выполнении их обычной деятельности.
- Подготовка первичных документов или исходных данных в электронной или другой форме, подтверждающих совершение сделки (например, заказы на поставку, табеля учета рабочего времени, заказы покупателей).

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности включают:

- Обеспечение того, чтобы персонал, оказывающий такие услуги, не участвовал в соглашении по выражению уверенности;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для предоставления консультаций по вопросам потенциального влияния деятельности на независимость фирмы и команды по проекту выражения уверенности; или
- Другие уместные меры предосторожности, изложенные в национальном законодательстве или нормативных актах.

290.162 Новые разработки в бизнесе, развитие финансового рынка, быстрые перемены в информационных технологиях, а также последствия для управления и контроля, делают невозможной подготовку исчерпывающего списка всех ситуаций, в которых предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности может создать угрозы независимости, и различных мер предосторожности, которые могли бы устранить эти угрозы или снизить их до приемлемого уровня. В общем, тем не менее, фирма может предоставлять услуги вне соглашения по выражению уверенности при условии, что все угрозы независимости снижены до приемлемого уровня.

290.163 Следующие меры предосторожности могут оказаться особенно уместными при снижении до приемлемого уровня угроз, возникших при предоставлении услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности:

- Политика и процедуры, запрещающие профессиональным сотрудникам принимать управленческие решения для клиента по выражению уверенности или брать на себя ответственность за принятие подобных решений.
- Обсуждение вопросов независимости, касающихся услуг, не связанных с выражением уверенности, с лицами, наделенными руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту.
- Политика, разработанная клиентом по выражению уверенности, касающаяся ответственности за надзор над предоставлением фирмой услуг, не связанных с выражением уверенности.
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера для предоставления консультаций по вопросам потенциального влияния соглашения, не связанного с выражением уверенности, на независимость фирмы и членов команды по проекту выражения уверенности.
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера со стороны для получения уверенности по четко определенному аспекту соглашения по выражению уверенности.
- Получение подтверждения от клиента по выражению уверенности о принятии на себя ответственности за результат работы, выполненной фирмой.
- Раскрытие информации о характере и размерах гонорара лицам, наделённым руководящими полномочиями, например, комитету по аудиту.
- Принятие мер, направленных на то, чтобы персонал, предоставляющий услуги, не связанные с выражением уверенности, не принимал участие в соглашении по выражению уверенности.

290.164 До того как фирма примет на себя обязательство предоставить услуги, не связанные с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности, необходимо рассмотреть возможность возникновения угроз независимости в связи с предоставлением подобных услуг. В ситуациях, в которых возникшая угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо отказаться от соглашения об оказании услуг, не связанных с выражением уверенности, если только подходящие меры предосторожности не будут применены для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

290.165 Предоставление определенных услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, может создать настолько существенные угрозы независимости, что никакие меры предосторожности не смогут устранить или снизить угрозы до приемлемого уровня. Однако, предоставление таких услуг связанной стороне, подразделению, или по отдельной линейной позиции финансовой отчетности таких клиентов разрешается в случае, когда угрозы независимости фирмы были снижены до приемлемого уровня за счет того, что связанная сторона, подразделение или отдельная линейная позиция финансовой отчетности будут аудироваться другой фирмой, или в случае, когда другая фирма повторно предоставляет услуги, не связанные с выражением уверенности, в объеме, необходимом для принятия ответственности за такие услуги.

Ведение учета и подготовка финансовой отчетности

290.166 Содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, в таких вопросах как ведение учета, или подготовка финансовой отчетности может создать риск самопроверки в случае, когда финансовая отчетность в последствии аудируется фирмой.

290.167 Руководство клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, несет ответственность за ведение учета и подготовку финансовой отчетности, хотя оно также может потребовать от фирмы оказания помощи в данных вопросах. Если персонал фирмы или сетевой фирмы, оказывающий такое

содействие, принимает управленческие решения, то не существует никаких мер предосторожности, которые могут снизить возникший риск самопроверки до приемлемого уровня. Следовательно, персонал не должен принимать таких решений. Примеры таких управленческих решений включают:

- Определение или изменение журнальных проводок, или классификации счетов или операций, или прочих бухгалтерских записей без получения разрешения клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности;
- Санкционирование или утверждение операций; и
- Подготовка первичных документов (включая решения по допущениям в отношении оценки) или внесение изменений в такие документы или данные.

290.168 Процесс аудита подразумевает расширенный диалог между фирмой и руководством клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности. Во время этого процесса руководство требует и получает значительную помощь относительно таких вопросов как принципы бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности, приемлемость средств контроля и методы, применяемые при определении указанных сумм активов и обязательств. Техническое содействие такого характера и консультации по бухгалтерским принципам для клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности, являются подходящими средствами содействия справедливому представлению финансовой отчетности. Предоставление подобных консультаций обычно не угрожает независимости фирмы. Аналогичным образом, процесс аудита финансовой отчетности может включать оказание помощи клиентам, заказавшим аудит, в решении вопросов, касающихся сверки счетов, анализа и подбора информации для обязательной отчетности, оказание содействия в подготовке консолидированной финансовой отчетности (включая приведение местных отчетов, предписанных законом, в соответствие с учетной политикой группы и переход на другую основу представления финансовой отчетности, такую как Международные стандарты финансовой отчетности), подготовка проектов раскрытий по статьям, предложение корректирующих проводок, а также оказание помощи и

предоставление консультации при подготовке местных обязательных отчетов дочерних субъектов. Подобные услуги являются неотъемлемой частью процесса аудита и, при нормальных условиях, не представляют собой угрозы независимости.

Общие положения

290.169 Примеры, приведенные в параграфах с 290.170 по 290.173, показывают, что угрозы самопроверки могут возникнуть в случае, если фирма вовлечена в процесс ведения учета или подготовки финансовой отчетности, и эта финансовая отчетность впоследствии становится для фирмы информацией о предмете изучения в соглашении по аудиту. Это также касается ситуаций, когда финансовая отчетность не является информацией о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности. К примеру, угроза самопроверки может возникнуть, если фирма разработала и подготовила перспективную финансовую информацию и выразила уверенность по этой перспективной финансовой информации. Следовательно, фирма должна оценивать значительность любой угрозы самопроверки, возникающей в результате предоставления таких услуг. Если угроза самопроверки отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, необходимо рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня.

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые не являются котируемыми субъектами

290.170 Фирма или сетевая фирма могут предоставлять клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности и не являющемуся котируемой компанией, услуги по бухгалтерскому учету, включая услуги по ведению учета заработной платы, обычного или механического характера, при условии, что угроза самопроверки снижена до приемлемого уровня. Примеры таких услуг включают:

- Отражение операций, в отношении которых клиент, заказавший аудит, определил или утвердил надлежащую классификацию счетов;

- Отражение закодированных операций в главной бухгалтерской книге клиента, заказавшего аудит;
- Подготовка финансовой отчетности на основе информации пробного баланса; и
- Отражение проводок, утвержденных клиентом, заказавшим аудит, в пробном балансе.

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, то нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Принятие мер, которые приведут к тому, что подобные услуги не будут выполняться членом команды по проекту выражения уверенности;
- Внедрение политики и процедур, запрещающих лицу, предоставляющему такие услуги, принимать управленческие решения от имени клиента по аудиту;
- Требование по самостоятельной подготовке и представлению исходных данных для бухгалтерских проводок непосредственно клиентом по аудиту;
- Требование по самостоятельному принятию и утверждению основных допущений непосредственно клиентом по аудиту; или
- Получение одобрения от клиента по аудиту в отношении любых предлагаемых журнальных проводок или других изменений, затрагивающих финансовую отчетность.

Клиенты, заказавшие аудит финансовой отчетности, которые являются котируемыми субъектами

290.171 Предоставление услуг по бухгалтерскому учету, включая услуги по ведению учета заработной платы и подготовке финансовой отчетности или финансовой информации, формирующей основу финансовой отчетности, по которой представляется аудиторский отчет (заключение), от лица клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и

являющегося котируемым субъектом, может навредить независимости фирмы или сетевой фирмы или, по крайней мере, создать впечатление нанесения ущерба независимости. Следовательно, никакие меры предосторожности, отличные от запрета на предоставления таких услуг, за исключением чрезвычайных ситуаций, а также в случае, когда предоставление услуг предписывается законом, не могут снизить угрозы до приемлемого уровня. В связи с этим фирма или сетевая фирма не должна предоставлять подобные услуги котируемым субъектам, являющимися клиентами, заказавшими аудит финансовой отчетности, за исключением некоторых ситуаций, описанных ниже.

290.172 Предоставление услуг по бухгалтерскому учету обычного или механического характера подразделениям или дочерним субъектам клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности и являющегося котируемым субъектом, не будет нарушать независимость в отношении клиента по аудиту при соблюдении следующих условий:

(а) Услуги не предусматривают вынесение суждения.

(б) Подразделения или дочерние субъекты, которым предоставляются услуги, в совокупности не являются существенными для клиента, заказавшего аудит, или предоставляемые услуги в совокупности не являются существенными для подразделений и дочерних субъектов.

(в) Гонорар фирме или сетевой фирме по оказанию таких услуг является явно несущественным.

Если предоставляются такие услуги, необходимо применить все следующие меры предосторожности:

(а) Фирма или сетевая фирма не должны принимать на себя выполнение управленческой роли или принимать управленческие решения.

(б) Клиент, заказавший аудит, должен принять ответственность за результаты работы.

(в) Персонал, предоставляющий услуги, не должен принимать участие в аудите.

Чрезвычайные ситуации

290.173 Предоставление услуг по бухгалтерскому учету клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности, в чрезвычайных или экстренных ситуациях, когда клиенту, заказавшему аудит, нецелесообразно заключать другие соглашения, не будет создавать неприемлемую угрозу независимости, при условии, что:

(а) Фирма или сетевая фирма не принимает на себя выполнение управленческой роли или не принимает управленческие решения;

(б) Клиент, заказавший аудит, должен принять ответственность за результаты работы; и

(в) персонал, предоставляющий услуги, не является членом команды по проекту выражения уверенности.

Услуги по оценке

290.174 Оценка предусматривает применение допущений в отношении развития событий в будущем, применение определенных методологий и техник, равно как и их комбинирование, для расчета определенной стоимости или диапазона стоимости актива или обязательства, или бизнеса в целом.

290.175 Угроза самопроверки может возникнуть, в случае, когда фирма или сетевая фирма проводит оценку для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, которая должна быть включена в финансовую отчетность клиента.

290.176 Если услуги по оценке включают в себя оценку существенных вопросов финансовой отчетности, а также требуют значительной степени субъективности, то возникающую угрозу самопроверки невозможно снизить до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, подобные услуги по оценке не должны предоставляться, либо единственным выходом из ситуации будет отказ от соглашения по аудиту финансовой отчетности.

290.177 Предоставление услуг по оценке клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, не являющихся ни по-отдельности, ни в совокупности, существенными для финансовой отчетности, или

не требующих значительной степени субъективности, могут создать угрозу самопроверки, которая может быть снижена до приемлемого уровня за счет применения мер предосторожности. Такие меры могут включать:

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не является членом команды по проекту выражения уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций по мере необходимости;
- Получение подтверждения от клиента, заказавшего аудит, о его понимании основных допущений в отношении оценки и методологии, которая будет применена, а также получение одобрения на дальнейшее применение таких допущений и методологии;
- Получение подтверждения от клиента, заказавшего аудит, о его ответственности за результаты работы, выполненной фирмой; и
- Проведение распределения обязанностей таким образом, чтобы персонал, предоставляющий такие услуги, не входил в состав команды по проекту выражения уверенности.

При определении эффективности мер предосторожности, необходимо рассмотреть следующие вопросы:

(а) Степень знаний, опыта клиента, заказавшего аудит, а также его способности оценивать рассматриваемые вопросы, а также степень его участия в определении и утверждении значительных вопросов, требующих применения суждения.

(б) Степень применения установленных методологий и профессиональных руководств при выполнении определенных услуг по оценке.

(в) Степень субъективности, присущей оцениваемым объектам, при оценке, проводимой с использованием стандартной или разработанной методологии.

(г) Надежность и масштаб лежащих в основе данных.

(д) Степень зависимости от будущих событий такого характера, который мог бы послужить причиной значительного изменения указанных сумм.

(е) Масштаб и ясность раскрытий в финансовой отчетности.

290.178 В случае когда фирма или сетевая фирма предоставляют услуги по оценке для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, с целью представления отчета или декларации в налоговый орган, проведения расчета суммы налога к уплате для клиента или с целью налогового планирования, эти услуги не приведут к значительной угрозе независимости, так как такие оценки обычно подлежат внешней проверке, к примеру, налоговым органом.

290.179 В случае, когда фирма выполняет оценку, которая является частью информации о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, не являющимся соглашением по аудиту финансовой отчетности, фирма должна рассмотреть, угрозы самопроверки. Если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угрозы до приемлемого уровня.

Предоставление налоговых услуг клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.180 Во многих юрисдикциях фирма может получить запрос на предоставление налоговых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности. Налоговые услуги охватывают широкий спектр услуг, включая соответствие, планирование, предоставление официальных налоговых заключений и содействие при решении налоговых споров. Подобные услуги обычно не создают угрозу независимости.

Предоставление услуг по внутреннему аудиту клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности,

290.181 Угроза самопроверки может возникнуть в случае, когда фирма или сетевая фирма предоставляет услуги по внутреннему аудиту для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности. Услуги внутреннего аудита могут представлять собой

дополнительные аудиторские услуги фирмы, не рассматриваемые в общепринятых стандартах аудита, а также содействие в работе по внутреннему аудиту клиента или выполнение функции внутреннего аудита. При оценке угрозы независимости необходимо рассмотреть природу услуг. С этой целью, услуги внутреннего аудита не включают в себя услуги по операционному внутреннему аудиту, не имеющие отношения к средствам внутреннего контроля бухгалтерского учета, финансовым системам и финансовой отчетности.

290.182 Услуги, предусматривающие расширение процедур, требуемых для проведения аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, не нарушат независимость по отношению к клиенту, заказавшему аудит, при условии, что персонал фирмы или персонал сетевой фирмы не осуществляет и не создает впечатление осуществления деятельности, эквивалентной деятельности, находящейся в компетенции члена руководства клиента, заказавшего аудит.

290.183 В случае, когда фирма или сетевая фирма оказывает содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, в деятельности, связанной с внутренним аудитом, выполняет часть работы, связанной с внутренним аудитом, то любая возникшая угроза самопроверки может быть снижена до приемлемого уровня только при условии четкого разделения между управлением и контролем над внутренним аудитом, осуществляемым руководством клиента, и непосредственно самой деятельностью по внутреннему аудиту.

290.184 Выполнение значительного объема работ по внутреннему аудиту клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, может вызвать угрозу самопроверки, поэтому фирма или сетевая фирма должна внимательно рассмотреть угрозы до принятия обязательств по выполнению таких работ. Надлежащие меры предосторожности должны быть разработаны, и фирма или сетевая фирма должна, в частности, удостовериться в том, что клиент, заказавший аудит, признает свою ответственность за разработку, поддержание и мониторинг системы внутреннего контроля.

290.185 Меры предосторожности, которые должны применяться при всех обстоятельствах для снижения любых возникающих угроз

до приемлемого уровня, должны предоставлять уверенность в том, что:

.(а) Клиент по аудиту несет ответственность за работу по внутреннему аудиту и подтверждает свою ответственность за разработку, поддержание и мониторинг системы внутреннего контроля;

(б) Клиент по аудиту назначил компетентного сотрудника, желательно из состава старшего руководства субъекта, ответственным лицом за работу по внутреннему аудиту;

(в) Клиент по аудиту, комитет по аудиту, или надзорный орган одобряет масштаб, риски и периодичность проведения работ по внутреннему аудиту;

(г) Клиент по аудиту несет ответственность за рассмотрение и определение тех рекомендаций, полученных от фирмы, которые следует внедрить;

(е) Клиент по аудиту оценивает адекватность выполняемых процедур по внутреннему аудиту и результаты выполнения этих процедур, в том числе получение отчетов и принятие решений на основе отчетов, полученных от фирмы; и

(ж) Результаты и рекомендации, вытекающие из работы по внутреннему аудиту, надлежащим образом представляются комитету по аудиту или надзорному органу.

290.186 Следует также рассмотреть необходимость предоставления таких услуг, не связанных с выражением уверенности, только персоналом фирмы, не участвующим в соглашении по аудиту финансовой отчетности и принадлежащим к другим линиям подчиненности внутри фирмы.

Предоставление услуг по системам информационных технологий для клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности

290.187 Предоставление услуг фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включающих в себя разработку и внедрение систем финансовых информационных технологий, применяемых для сбора и обработки информации, формирующей часть финансовой отчетности клиента, может

создать угрозу самопроверки.

290.188 Угроза самопроверки может быть слишком значительной в случае предоставления таких услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, за исключением случаев, когда применяются надлежащие меры предосторожности, предоставляющие уверенность в том, что

(а) Клиент по аудиту подтверждает свою ответственность за разработку и мониторинг системы внутреннего контроля;

(б) Клиент по аудиту назначил компетентного работника, желательно из состава старшего руководства субъекта, ответственным лицом за все управленческие решения, касающиеся разработки и внедрения аппаратного и программного обеспечения;

(в) Клиент по аудиту принимает все управленческие решения, касающиеся процесса разработки и внедрения;

(г) Клиент по аудиту оценивает адекватность и результат разработки и внедрения систем; и

(г) Клиент по аудиту несет ответственность за функционирование системы (программное и аппаратное обеспечение), а также за данные, используемые или генерированные системой.

290.189 Необходимо также рассмотреть необходимость предоставления таких услуг, не связанных с выражением уверенности, только персоналом фирмы, не участвующим в соглашении по аудиту финансовой отчетности и принадлежащим другим линиям подчиненности внутри фирмы.

290.190 Предоставление услуг фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включающих в себя либо разработку, либо внедрение систем финансовых информационных технологий, применяемых для сбора и обработки информации, представляющей собой часть финансовой отчетности клиента, может также создать угрозу самопроверки. Значительность угрозы, если таковая имеется, должна быть оценена, и если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно

обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня.

290.191 Предоставление услуг, связанных с оценкой, разработкой, и внедрением системы внутреннего контроля ведения учета, а также системы контроля управления рисками, не приведет к угрозе независимости при условии, что персонал фирмы или сетевой фирмы не выполняет управленческие функции.

Предоставление временного штата клиентам, заказавшим аудит финансовой отчетности

290.192 Временное предоставление собственного штата фирмой или сетевой фирмой клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, может создать угрозу самопроверки в случае, когда лицо занимает должность, на которой оно способно влиять на подготовку счетов или финансовой отчетности клиента. На практике можно оказывать подобное содействие (особенно, в чрезвычайных ситуациях), но только при условии понимания того, что персонал фирмы или сетевой фирмы не будет вовлечен в:

(а) Принятие управленческих решений;

(б) Одобрение или подписание соглашений или других аналогичных документов; или

(в) Выполнение четко определенных полномочий, которые могут привести к принятию клиентом каких-либо обязательств.

Каждая ситуация должна быть тщательно проанализирована для определения возможности возникновения какой-либо угрозы и необходимости применения каких-либо мер предосторожности. Меры предосторожности, которые должны быть применены при всех обстоятельствах для снижения любых угроз до приемлемого уровня, включают:

- Штат, оказывающий помощь, не должен нести аудиторскую ответственность за какие-либо функции и деятельность, которую он выполнял или которой он руководил в период временного предоставления штата; и

- Клиент по аудиту должен нести полную ответственность за управление и руководство деятельностью персонала фирмы или сетевой фирмы.

Предоставление услуг по правовой поддержке клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности

290.193 Услуги по правовой поддержке могут включать в себя такие услуги, как выступление в качестве свидетеля-эксперта, расчет оцененных убытков или других сумм к получению или оплате в результате судебного разбирательства или других правовых споров, а также оказание помощи с документацией по спорам или судебным разбирательствам.

290.194 Угроза самопроверки может возникнуть в случае, когда услуги по правовой поддержке, предоставленные клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, включают в себя оценку возможного результата и, в связи с этим, влияют на суммы или раскрытия, которые должны быть отражены в финансовой отчетности. Значительность любой возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Существенность рассматриваемых сумм;
- Степень субъективности затронутых вопросов; и
- Характер соглашения.

Фирма или сетевая фирма должна оценивать значительность любой возникшей угрозы, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для ее устранения или снижения до приемлемого уровня. Подобные меры могут включать:

- Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента;
- Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг; и
- Привлечение других лиц, например, независимых экспертов.

290.195 Если роль, выполняемая фирмой или сетевой фирмой, включает в себя принятие управленческих решений от имени клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, то возникающие угрозы не могут быть снижены до приемлемого уровня за счет применения любых мер предосторожности. В связи с этим фирма или сетевая фирма не должны предоставлять подобные услуги для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности.

Предоставление правовых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности

290.196 Правовые услуги определяются как любые услуги, для предоставления которых лица, предоставляющие услуги, должны либо иметь право выступать перед судом юрисдикции, в которой предоставляются эти услуги, либо пройти соответствующее обучение по вопросам права для осуществления правовой деятельности. Правовые услуги охватывают обширный и многосторонний спектр услуг, включая как корпоративные, так и коммерческие услуги для клиентов, например, сопровождение контрактов, консультации по судебным разбирательствам, слияниям и приобретениям, а также оказание содействия в работе юридических отделов клиента. Предоставление правовых услуг фирмой или сетевой фирмой субъекту, являющемуся клиентом по аудиту, может создать как угрозу самопроверки, так и угрозу защиты.

290.197 Угрозы независимости должны рассматриваться в зависимости от характера предоставляемых услуг, а именно от того, является ли лицо, предоставляющее услуги, независимым от команды по проекту выражения уверенности, а также от существенности любого вопроса, касающегося финансовой отчетности. Меры предосторожности, изложенные в параграфе 290.162, могут быть применимы для снижения любой угрозы независимости до приемлемого уровня. В условиях, когда угроза независимости не может быть снижена до приемлемого уровня, единственно возможным выходом является отказ от предоставления подобных услуг или отказ от соглашения по аудиту финансовой отчетности.

290.198 Предоставление правовых услуг клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, по вопросам, которые, как

ожидается, не окажут существенного влияния на финансовую отчетность, не создает неприемлемой угрозы независимости.

290.199 Между защитой и консультацией существует определенная разница. Правовые услуги как содействие клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности, при выполнении транзакции (например, сопровождение контракта, правовые консультации, правовая экспертиза, и юридическое сопровождение реструктуризации) могут создать угрозу самопроверки; в то же время могут существовать меры предосторожности, которые приведут к снижению данных угроз до приемлемого уровня. Такие услуги обычно не нарушают независимость, при условии, что:

(а) Члены команды по проекту выражения уверенности не вовлечены в предоставление услуг; и

(б) В отношении предоставленной консультации клиент по аудиту принимает собственное окончательное решение, или в отношении транзакций услуги включают в себя выполнение решений клиента по аудиту.

290.200 Работа на клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, при решении спора или судебных разбирательствах при обстоятельствах, когда рассматриваемые суммы являются существенными в отношении финансовой отчетности такого клиента по аудиту, создает настолько значительную угрозу защиты или самопроверки, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозу до приемлемого уровня. В связи с этим фирма не должна предоставлять подобного рода услуги клиенту, заказавшему аудит финансовой отчетности.

290.201 В случае, когда фирма получает запрос выступить в роли защитника для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, при решении споров или судебных разбирательств при обстоятельствах, когда рассматриваемые суммы не являются существенными для финансовой отчетности клиента по аудиту фирма должна оценить значительность любой возникшей угрозы защиты и самопроверки, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры

предосторожности для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня. Такие меры могут включать в себя:

- Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента; или
- Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг.

290.202 Назначение партнера или сотрудника фирмы или сетевой фирмы Генеральным советником по юридическим вопросам клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, создает настолько значительные угрозы самопроверки и чрезмерной защиты, что никакие меры предосторожности не способны снизить угрозы до приемлемого уровня. Должность Генерального советника является должностью старшего руководящего состава субъекта с большой ответственностью за правовые вопросы компании и, следовательно, член фирмы или сетевой фирмы не должен принимать такое назначение от клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности.

Подбор старшего руководящего состава

290.203 Подбор старшего руководящего состава для клиента по выражению уверенности, например, на должность, влияющую на информацию о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности, может создать настоящую или будущую угрозу заинтересованности, знакомства, запугивания. Значительность угроз будет зависеть от таких факторов как:

- Роль лица, который должен быть нанят; и
- Характер требуемого содействия.

Обычно фирма может предоставить такие услуги, как обзор профессиональной квалификации ряда претендентов, а также рекомендации в отношении их пригодности на данную должность. Кроме того, фирма может подготовить список кандидатов для интервью при условии, что он был составлен в соответствии с критериями, установленными клиентом по выражению уверенности.

Значительность возникшей угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. В любом случае, фирма не должна принимать управленческие решения, а решения относительно того, кого нанимать на работу, должны приниматься клиентом.

Корпоративные финансы и аналогичная деятельность

290.204 Предоставление услуг по корпоративным финансам, предоставление консультаций или оказание помощи клиенту по выражению уверенности может создать угрозу самопроверки или чрезмерной защиты. В случае предоставления определенных услуг по корпоративным финансам возникающая угроза независимости может быть настолько значительной, что никакие меры предосторожности не могут снизить угрозу до приемлемого уровня. К примеру, продвижение, заключение сделок, или андеррайтинг акций клиента по выражению уверенности не совместимы с предоставлением услуг по выражению уверенности. Более того, наложение обязательств на клиента по выражению уверенности, предусмотренных условиями сделки, или совершение сделки от имени клиента может создать настолько значительную угрозу независимости, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня. В случае с клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, предоставление услуг по корпоративным финансам фирмой или сетевой фирмой может создать такую угрозу независимости, что никакие меры предосторожности не способны снизить ее до приемлемого уровня.

290.205 Прочие услуги по корпоративным финансам могут создать угрозу чрезмерной защиты или самопроверки, однако, существуют меры предосторожности, способные снизить угрозу до приемлемого уровня. Примеры подобных услуг включают в себя оказание помощи клиенту в разработке корпоративных стратегий, оказание содействия в определении или знакомстве клиента с возможными источниками капитала, отвечающими спецификациям или критериям клиента, и

предоставление структурного консалтинга и оказание помощи клиенту при анализе влияния предложенных операций на бухгалтерский учет. Меры предосторожности для рассмотрения включают:

- Политику и процедуры, запрещающие лицам, оказывающим содействие клиенту по аудиту принимать управленческие решения от имени клиента;
- Привлечение профессионалов, которые не являются членами команды по проекту выражения уверенности, для выполнения услуг;
- Предоставление гарантий того, что фирма не обязывает клиента по выражению уверенности выполнять условия сделки или не совершает сделку от имени клиента.

Гонорар и ценообразование

Гонорары – относительные суммы

290.206 В случае когда совокупные гонорары, которые должны быть получены от клиента по выражению уверенности, представляют собой большой процент от совокупных гонораров фирмы, зависимость от клиента по выражению уверенности или группы клиентов, а также страх потерять клиента, могут создать угрозу заинтересованности. Значительность угрозы будет зависеть от следующих факторов:

- Структура фирмы; и
- Является ли фирма давно устоявшейся или недавно созданной организацией.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Обсуждение размера и характера гонораров с комитетом по аудиту или лицами, наделёнными руководящими полномочиями;

- Принятие мер для снижения степени зависимости от клиента;
- Внешний обзор контроля качества; и
- Получение консультаций у третьей стороны, такой как профессиональный регулирующий орган или другой профессиональный бухгалтер.

290.207 Угроза наличия собственной заинтересованности также может возникнуть, в случае, когда гонорары, полученные от клиента по выражению уверенности, представляют собой достаточно большой процент от дохода для отдельного партнера. Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза отличается от угрозы, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать в себя:

- Политику и процедуры мониторинга и осуществления контроля качества соглашений по выражению уверенности;
- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не являлся членом команды по проекту выражения уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Гонорары – просроченная оплата

290.208 Угроза заинтересованности может возникнуть в случае, если гонорары, которые должны быть оплачены клиентом по выражению уверенности за профессиональные услуги, не выплачиваются в течение долгого периода времени, особенно в случае, если значительная часть не была выплачена до представления отчета о выражении уверенности за последующий год. Обычно требуется произвести выплату такого гонорара до выпуска отчета. Следующие меры предосторожности могут оказаться уместными:

- Обсуждение суммы просроченных гонораров с комитетом по аудиту или другими лицами, наделёнными руководящими полномочиями.

- Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Фирма должна также принять во внимание, что просроченные гонорары могут рассматриваться как эквивалент займа клиенту и, из-за значительности просроченных гонораров, рассмотреть приемлемость принятия для фирмы последующего назначения.

Ценообразование

290.209 В случае когда фирма принимает соглашение по выражению уверенности с гонораром, значительно меньшим, чем тот, что был выставлен предшествующей фирмой или предложен другими фирмами, возникшая угроза заинтересованности не может быть снижена до приемлемого уровня за исключением случаев когда:

(а) Фирма может продемонстрировать, что на выполнение соглашения запланировано обоснованное время и назначены квалифицированные сотрудники; и

(б) Соблюдаются все применимые стандарты соглашений по выражению уверенности, руководства и процедуры по контролю качества.

Условные гонорары

290.210 Условные гонорары – это гонорары, рассчитанные на заранее установленной основе, связанной с результатом сделки или результатом выполненной работы. В целях данного раздела гонорары не считаются условными, если их установил суд или другой публичный орган.

290.211 Условные гонорары, выставляемые фирмой по соглашению по выражению уверенности, создают угрозу заинтересованности и защиты, и эти угрозы не могут быть снижены до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, фирма не должна соглашаться на гонорар по соглашению по выражению уверенности, если гонорар будет зависеть от результата работы о выражении

уверенности или от статей, являющихся информацией о предмете изучения в соглашении по выражению уверенности.

290.212 Условные гонорары, выставляемые фирмой в отношении предоставляемых услуг, не связанных с выражением уверенности, для клиента по выражению уверенности также могут создать угрозу заинтересованности или чрезмерной защиты. Если гонорары по соглашению, не связанному с выражением уверенности, были согласованы или рассмотрены в ходе выполнения соглашения по выражению уверенности и зависели от результата этого соглашения по выражению уверенности, невозможно снизить угрозы до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, единственно приемлемым действием является отказ от принятия такого соглашения. Что касается других видов гонораров, значительность возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Суммы возможных гонораров;
- Амплитуда колебаний;
- База расчета гонорара;
- Должен ли результат операции проверяться независимой третьей стороной; и
- Влияние события или операции на соглашение по выражению уверенности.

Значительность угрозы должна быть оценена, и, если угроза не является угрозой, четко определенной как незначительная, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для снижения угрозы до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Раскрытие суммы и характера выставленных гонораров комитету по аудиту или лицам, наделённым руководящими полномочиями.
- Обзор или определение окончательной суммы несвязанной третьей стороной; или
- Политику и процедуры контроля качества.

Подарки и знаки гостеприимства

290.213 Принятие подарков или знаков гостеприимства от клиента по выражению уверенности может создать угрозу заинтересованности или знакомства. В случае когда фирма или член команды по проекту выражения уверенности принимает подарки или знаки гостеприимства, если только их стоимость не является чётко определённой как незначительная, угрозы независимости не могут быть снижены до приемлемого уровня ни одной из мер предосторожности. Следовательно, фирма или член команды по проекту выражения уверенности не должны принимать подобные подарки или знаки гостеприимства.

Фактические или предполагаемые судебные разбирательства

290.214 Угроза заинтересованности или запугивания может возникнуть в случае наступления судебного разбирательства или появления вероятности его проведения между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и клиентом по выражению уверенности. Отношения между руководством клиента и членами команды по проекту выражения уверенности должны характеризоваться предельной честностью и открытостью в отношении полного раскрытия всех аспектов деловых операций клиента. Фирма и руководство клиента могут занять соперничающие позиции при судебном разбирательстве, что окажет влияние на желание руководства субъекта полностью раскрывать информацию, а фирма может столкнуться с угрозой заинтересованности. Значительность возникшей угрозы будет зависеть от таких факторов как:

- Существенность судебного разбирательства;
- Характер соглашения по выражению уверенности; и
- Имеет ли судебное разбирательство отношение к предыдущему соглашению по выражению уверенности.

После оценки значительности угрозы следующие меры предосторожности должны быть применены, при необходимости, для снижения угрозы до приемлемого уровня:

(а) Раскрытие комитету по аудиту или другим лицам, наделённым руководящими полномочиями, информации о масштабе и характере судебного разбирательства;

(б) Если в судебном разбирательстве участвует член команды по проекту выражения уверенности, то необходимо исключить этого члена из команды по проекту выражения уверенности; или

(в) Привлечение дополнительного профессионального бухгалтера, который не принимал участия в соглашении по выражению уверенности, для обзора выполненной работы или предоставления консультаций в случае необходимости.

Если такие меры предосторожности не снижают угрозу до приемлемого уровня, то единственно возможным выходом является расторжение соглашения или отказ от принятия соглашения по выражению уверенности.

Раздел 290 Интерпретации

Настоящие интерпретации разработаны в качестве дополнительного руководства по применению *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ на темы, поднятые в полученных запросах. Пользователи интерпретаций, чья деятельность регулируется другими уполномоченными органами, например, Комиссией по ценным бумагам и биржевым операциям США, могут пожелать проконсультироваться с регулирующими органами по этим вопросам.

Интерпретация 2003-01

Предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров рассматривает вопрос предоставления услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности в параграфах 290.158-290.205. В данный момент Кодекс не включает в себя положения по переходному периоду, касающиеся требований, изложенных в этих параграфах, в то же время

Комиссия по этике[5] приняла решение о предоставлении переходного периода сроком в один год, в течение которого действующие контракты на предоставление услуг, не связанных с выражением уверенности, клиенту по выражению уверенности, могут быть завершены при условии принятия дополнительных мер предосторожности для снижения угроз независимости до незначительного уровня. Этот переходный период начинается 31 декабря 2004 года (или с даты принятия настоящего Кодекса такими организациями-членами МФБ, которые приняли более раннюю дату принятия).

Интерпретация 2003-02

Ротация ведущего партнера по проекту в отношении клиентов, заказавших аудит и являющихся котируемыми субъектами

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров рассматривает вопрос ротации партнера по проекту в отношении клиентов, заказавших аудит финансовой отчетности и являющихся котируемыми субъектами, в параграфах 290.154 - 290.157.

Данные параграфы указывают, что в ходе аудита финансовой отчетности котируемого субъекта партнер по проекту должен меняться по истечении заранее определенного периода, обычно не более семи лет. Они также указывают на то, что может потребоваться определенная гибкость в определении сроков ротации. Комиссия по этике[6] считает, что принятие (или досрочное принятие) Кодекса представляет собой пример, при котором может потребоваться определенная гибкость в отношении сроков ротации.

В данный момент Кодекс не включает положения по переходному периоду в отношении этих требований. В то же время Комиссия по этике[7] приняла решение о предоставлении переходного периода сроком в два года. Следовательно, в случае принятия или досрочного принятия Кодекса, наряду с тем, что период, в течение которого партнер по проекту предоставлял свои услуги в этом качестве клиенту,

---

[5] В настоящее время она носит название Комитета по международным стандартам этики для бухгалтеров.

[6] См. сноску 5

[7] См. сноску 5

заказавшему аудит финансовой отчетности, должен учитываться при определении сроков ротации, партнер может продолжить предоставлять свои услуги в этом качестве на протяжении двух дополнительных лет с даты принятия (или досрочного принятия) до ухода с проекта. При таких обстоятельствах применяются дополнительные требования параграфа 290.157, касающиеся применения эквивалентных мер предосторожности для снижения угроз до приемлемого уровня.

Интерпретация 2005-01

Применение Раздела 290 в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности

Эта интерпретация предоставляет руководство по применению требований независимости, содержащихся в Разделе 290, в отношении соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности.

Эта интерпретация фокусируется на применении вопросов, в особенности тех, которые касаются соглашений по выражению уверенности, не являющихся соглашениями по аудиту финансовой отчетности. Существуют другие вопросы, рассмотренные в Разделе 290, которые необходимо учитывать в разрезе требований независимости ко всем соглашениям по выражению уверенности. Например, параграф 290.28 указывает на необходимость рассмотреть все угрозы, которые, по обоснованному мнению фирмы, могут возникнуть из-за интересов и отношений, связанных с тем, что фирма является сетевой фирмой. Параграф 290.34 также указывает на то, что в случае с клиентами по выражению уверенности, которые не являются клиентами по аудиту и являются котируемыми субъектами, если команда по проекту выражения уверенности считает необходимым рассмотреть связанную сторону субъекта такого клиента, команда по проекту должна учитывать этот связанный субъект при оценке независимости и применении надлежащих мер предосторожности. Эти вопросы специально не рассматриваются в этой интерпретации.

В соответствии с Международной основой выражения уверенности, разработанной Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, в соглашениях по выражению уверенности по публично практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение, предназначенное для повышения степени уверенности

предполагаемого пользователя, который не является ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения по критериям.

Соглашения по выражению уверенности, основанные на утверждениях

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, оценка или измерение предмета изучения выполняется ответственной стороной, и информация о предмете изучения представлена ответственной стороной в виде утверждения, предоставленного предполагаемому пользователю.

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, требуется соблюдение независимости ответственной стороной, отвечающей за информацию о предмете изучения и, возможно, за предмет изучения.

В соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, если ответственная сторона отвечает за информацию о предмете изучения, но не за сам предмет изучения, требуется соблюдение независимости ответственной стороной. Кроме того, необходимо рассматривать угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть по причине наличия интересов и отношений между членом команды по проекту выражения уверенности, фирмой, сетевой фирмой и стороной, отвечающей за предмет изучения.

Соглашения по выражению уверенности о прямой отчетности

В соглашениях по выражению уверенности о прямой отчетности публично практикующий профессиональный бухгалтер либо напрямую выполняет оценку или измерение предмета изучения, либо получает представление от ответственной стороны, выполнившей оценку или измерение, недоступное для предполагаемых пользователей. Информация о предмете изучения представляется предполагаемым пользователям в отчете о выражении уверенности.

В соглашениях по выражению уверенности о прямой отчетности ответственная сторона, отвечающая за предмет изучения, должна соблюдать независимость.

Многочисленные ответственные стороны

Как в соглашениях по выражению уверенности, основанных на утверждениях, так и в соглашениях по выражению уверенности о

прямой отчетности может быть несколько ответственных сторон. Например, публично практикующего профессионального бухгалтера могут попросить выразить уверенность в отношении ежемесячного тиража нескольких независимых газет. Такое соглашение может являться соглашением по выражению уверенности, основанном на утверждении, если каждая газета оценивает свой тираж и данные представляются в утверждении, предоставленном предполагаемым пользователям. Но такое соглашение также может быть и соглашением по выражению уверенности о прямой отчетности, если не высказывается утверждение, а письменное представление может предоставляться, а может не предоставляться газетами.

В таких соглашениях при определении необходимости применения положений Раздела 290 в отношении каждой ответственной стороны, фирма может учесть возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, чётко определённой как незначительная, в контексте информации о предмете изучения, в результате существованием какого-либо интереса или каких-либо отношений между фирмой или членом команды по проекту выражения уверенности и определенной ответственной стороной. При этом необходимо учитывать следующие факторы:

- Существенность информации о предмете изучения или существенность предмета изучения, за которую отвечает ответственная сторона; и
- Степень интересов общества в отношении данного соглашения.

Если фирма определила, что угроза независимости, возникшая по причине такого интереса или отношений с определенной ответственной стороной, является чётко определённой как незначительная, не обязательно применять все положения этого раздела в отношении такой ответственной стороны.

Пример

Приведенный ниже пример был разработан в качестве иллюстрации применения Раздела 290. В примере используется допущение о том, что клиент не является клиентом фирмы или сетевой фирмы, заказавшим аудит финансовой отчетности.

В соответствии с соглашением фирма выражает уверенность по всем доказанным запасам нефти 10 независимых компаний. Каждая

компания провела географические и инженерные исследования для определения этих резервов (предмет изучения). Публично практикующий профессиональный бухгалтер считает существующие установленные критерии для определения случаев, когда резерв считается доказанным, приемлемыми критериями для соглашения.

Доказанные резервы для каждой компании на 31 декабря 20X0 года:

	Доказанные резервы в тысячах баррелей
Компания 1	5200
Компания 2	725
Компания 3	3260
Компания 4	15000
Компания 5	6700
Компания 6	39126
Компания 7	345
Компания 8	175
Компания 9	24135
Компания 10	9635
Итого	**104310**

Условия соглашения могут быть различными: Соглашение, основанное на утверждении:

А1 Каждая компания измеряет свои резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

А2 Субъект, не являющийся компаниями, измеряет резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

Соглашение о прямой отчетности

Д1 Каждая компания измеряет резервы и подает фирме письменное представление, в котором приводит оценку своих резервов, основанную на установленных критериях по измерению

доказанных резервов. Данное представление не предоставляется предполагаемым пользователям.

Д2 Фирма сама измеряет резервы некоторых компаний.

Применение подхода

A1 Каждая компания измеряет свои резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

В этом соглашении имеются несколько ответственных сторон (компании 1-10). При определении необходимости применения требований по независимости в отношении всех этих компаний фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией. Учитываются следующие факторы:

- Существенность доказанных резервов компании по отношению ко всем резервам, по которым необходимо представить отчет; и
- Степень интересов общества в отношении соглашения (параграф 290.33)

Например, Компания 8 имеет 0,16% от всех резервов, поэтому деловые отношения или интересы в Компании 8 создадут меньшую угрозу, чем угроза от подобных отношений с Компанией 6, имеющей приблизительно 37,5% от всех резервов.

После определения компаний, в отношении которых необходимо применить требования к независимости, команда по проекту выражения уверенности и фирма должны соблюдать независимость в отношении тех ответственных сторон, которые будут считаться клиентами по выражению уверенности (параграф 290.33).

A2 Субъект, не входящий в состав компаний, измеряет резервы и представляет утверждение фирме и предполагаемым пользователям.

Фирма должна соблюдать независимость в отношении субъекта, измеряющего резервы и представляющего утверждения фирме и предполагаемым пользователям (параграф 290.30). Этот субъект не отвечает за предмет изучения, и поэтому необходимо рассматривать все угрозы, которые, по мнению фирмы, могут возникнуть по причине интересов/отношений со стороной, ответственной за предмет изучения (параграф 290.30). По данному соглашению имеется несколько сторон, отвечающих за предмет изучения (компании 1-10). Как описано в примере A1, фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией.

Д1 Каждая компания измеряет резервы и подает фирме письменное представление, в котором приводит оценку своих резервов, основанную на установленных критериях по измерению доказанных резервов. Представление не предоставляется предполагаемым пользователям.

В этом соглашении имеются несколько ответственных сторон (компании 1-10). При определении необходимости применения условий независимости в отношении всех этих компаний, фирма может принять во внимание возможность возникновения угрозы независимости, отличной от угрозы, четко определенной как незначительная, в связи с интересами или отношениями с определенной компанией. Учитываются следующие факторы:

- Существенность доказанных резервов компании по отношению ко всем резервам, по которым необходимо представить отчет; и
- Степень интересов общества в отношении соглашения (параграф 290.33.

Например, Компания 8 имеет 0,16% от всех резервов, поэтому деловые отношения или интересы в Компании 8 создадут меньшую угрозу, чем угроза от подобных отношений с Компанией 6, имеющей приблизительно 37,5% от всех резервов.

После определения компаний, в отношении которых необходимо применить требования к независимости, команда по проекту выражения уверенности и фирма должны соблюдать независимость в отношении тех ответственных сторон, которые будут считаться клиентами по выражению уверенности (параграф 290.33).

Д2 Фирма сама измеряет резервы некоторых компаний.

Также как и в примере Д1.

КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

ЧАСТЬ В: ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРЫ, ЗАНЯТЫЕ В БИЗНЕСЕ

	Страница
Раздел 300 Введение	147
Раздел 310 Потенциальные конфликты	152
Раздел 320 Подготовка и представление информации	154
Раздел 330 Достаточность профессиональных знаний и опыта	156
Раздел 340 Финансовые интересы	158
Раздел 350 Стимулы	161

РАЗДЕЛ 300

Введение

300.1 Данная Часть Кодекса показывает как концептуальная основа, рассмотренная в Части А, должна применяться профессиональными бухгалтерами, занятыми в бизнесе.

300.2 Инвесторы, кредиторы, сотрудники или другие участники делового сообщества, а также правительственные органы и общественность, могут полагаться на работу профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе. Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, могут нести индивидуальную или солидарную ответственность за подготовку и представление финансовой и прочей информации, на которую могут полагаться организации-работодали и третьи стороны. Они также могут нести ответственность за эффективный финансовый менеджмент и компетентные консультации по различным вопросам, связанным с бизнесом.

300.3 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может быть штатным сотрудником, партнером, директором (исполнительным или неисполнительным), собственником-управляющим, добровольцем или иным лицом, работающим на одну или несколько организаций-работодателей. Правовая форма отношений с организацией-работодателем, если таковая имеется, не влияет на этическую ответственность, возложенную на профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

300.4 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, несет ответственность за содействие в достижении законных целей организации-работодателя. Настоящий Кодекс не стремится помешать профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, надлежащим образом выполнять свои обязанности, но все же рассматривает ситуации, при которых могут возникнуть конфликты, для решения которых обязательно применение фундаментальных принципов.

300.5 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, часто занимает ведущие позиции в организации. Чем выше позиция,

тем больше имеется возможностей влиять на события, деятельность и отношения. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен способствовать созданию этической культуры в организации-работодателе, акцентирующей внимание на важности, которую старшее руководство придает этическому поведению.

300.6 Примеры, представленные в следующих разделах, демонстрируют применение концептуальной основы. Примеры не должны рассматриваться и трактоваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, с которыми может столкнуться на практике профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе и которые могут создать угрозы соответствию принципам. Следовательно, для профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, не достаточно просто соблюдать требования представленных примеров, то есть, в отношении конкретных ситуаций с которыми сталкивается профессиональный бухгалтер, должна применяться концептуальная основа.

Угрозы и меры предосторожности

300.7 Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать множество обстоятельств. Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) Собственная заинтересованность;

(б) Самопроверка;

(в) Чрезмерная защита;

(г) Знакомство; и

(д) Запугивание.

Эти угрозы рассмотрены в Части А настоящего Кодекса.

300.8 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы собственной заинтересованности для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, могут включать в себя, но не ограничиваться:

- Финансовые интересы, займы и гарантии.
- Вознаграждение, основанное на результатах.

- Ненадлежащее использование корпоративных активов в личных целях.
- Беспокойство по поводу гарантии занятости.
- Коммерческое давление извне организации-работодателя.

300.9 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы самопроверки, включают, но не ограничиваются, предпринимательскими решениями или данными, подлежащими проверке и подтверждению тем же профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе, который отвечал за эти решения или подготовку этой информации.

300.10 При содействии достижению законных целей организации-работодателя профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может продвигать позицию организации при условии, что все сделанные заявления не являются ложными или вводящими в заблуждение. Такие действия обычно не создают угрозу чрезмерной защиты.

300.11 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы знакомства, включают, но не ограничиваются:

- Ситуацией, в которой профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, занимает должность, предусматривающую оказание влияния на финансовую или нефинансовую отчетность, или предпринимательские решения, и непосредственные члены его семьи или близкие родственники могут получить выгоду от такого влияния.
- Длительными связями с деловыми партнерами, оказывающими влияние на предпринимательские решения.
- Принятием подарков или режима наибольшего благоприятствования от клиента, если только их стоимость четко не определена как незначительная.

300.12 Примеры обстоятельств, которые могут создавать угрозы запугивания, включают, но не ограничиваются:

- Угрозами увольнения или замены профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, или непосредственного

члена его семьи, или близкого родственника за несогласие по поводу применения какого-либо бухгалтерского принципа или способа представления финансовой информации.

- Ситуацией, в которой доминирующая личность, стремится повлиять на процесс принятия решения, например, в отношении подписания контрактов или применения бухгалтерского принципа.

300.13 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может также обнаружить, что конкретные обстоятельства создали уникальные угрозы соответствию одному или более фундаментальным принципам. Такие уникальные угрозы не могут быть разделены на категории. Во всех профессиональных и деловых отношениях профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен всегда принимать во внимание возможность появления таких обстоятельств и угроз.

300.14 Меры предосторожности, которые могут устранить или уменьшить угрозы до приемлемого уровня попадают под две следующие категории:

(а) Меры предосторожности, созданные профессией, законодательством или нормативными актами; и

(б) Меры предосторожности в рабочей среде.

300.15 Примеры мер предосторожности, созданные профессией, законодательством или нормативными актами, описаны в параграфе 100.12 Части А данного Кодекса.

300.16 Меры предосторожности в рабочей среде включают в себя, но не ограничиваются:

- Системой корпоративного надзора или другими структурами надзора организации-работодателя.
- Программой этического и профессионального поведения организации-работодателя.
- Процедурами найма в организации-работодателе, акцентирующими внимание на важности найма высококвалифицированного компетентного персонала.
- Сильными системами внутреннего контроля.

- Надлежащими дисциплинарными процедурами.
- Руководством, которое акцентирует внимание на важности этического поведения и ожидании того, что сотрудники будут работать, соблюдая этические нормы.
- Политикой и процедурами внедрения и мониторинга качества работы сотрудников.
- Своевременным информированием всех сотрудников о политике и процедурах организации-работодателя, включая все изменения, а также соответствующее обучение и образование в отношении такой политики и процедур.
- Политикой и процедурами поощрения сотрудников, направленными на стимулирование информирования сотрудниками старшего руководства организации-работодателя о любых этических вопросах, в отношении которых у сотрудников возникли сомнения, без страха, что их накажут.
- Консультациями, проводимыми с другим соответствующим профессиональным бухгалтером.

300.17 При обстоятельствах, когда профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, считает, что неэтическое поведение или действия, совершаемые другими лицами, будут продолжать отмечаться в организации-работодателе, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации. В крайнем случае, когда все меры предосторожности были исчерпаны, и снизить угрозы до приемлемого уровня оказалось невозможным, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может принять решение о необходимости прекратить отношения с организацией-работодателем.

РАЗДЕЛ 310

Потенциальные конфликты

310.1 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, имеет профессиональные обязательства по соблюдению фундаментальных принципов. В то же время, при определенных обстоятельствах, ответственность перед организацией-работодателем и профессиональные обязательства по соблюдению фундаментальных принципов могут вступить в конфликт. Обычно, профессиональный бухгалтер, практикующий в бизнесе, должен выполнять законные и этические цели, поставленные работодателем, а также правила и процедуры, разработанные для достижения этих целей. Тем не менее, в случае возникновения угроз соблюдению фундаментальных принципов, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, в сложившихся обстоятельствах должен рассмотреть необходимость принятия определенных шагов.

310.2 В связи с ответственностью перед организацией-работодателем на профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, может быть оказано давление с целью совершения действий, которые могут напрямую или косвенно угрожать соблюдению фундаментальных принципов. Такое давление может быть явным или скрытым и может исходить от супервайзеров, менеджеров, директоров или других лиц, работающих в организации-работодателе. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может столкнуться с давлением, оказываемым с целью:

- Совершения действий, противоречащих законодательству или нормативным актам.
- Совершения действий, нарушающих технические или профессиональные стандарты.
- Внедрения политики управления доходами, полученными неэтическим или незаконным путем;
- Обмана или введения в заблуждение иными способами (включая введение в заблуждение посредством умалчивания) других лиц, в частности:
    - Аудиторов организации-работодателя; или

- Регулирующих органов.

- Выпуска, или других действий в связи с финансовым или нефинансовым отчетом, который существенно искажает факты, включая заявления о, например:
  - Финансовой отчетности;
  - Выполнении налоговых требований;
  - Выполнении правовых требований; или
  - Отчетах, запрашиваемых органами, регулирующими рынок ценных бумаг.

310.3 Необходимо оценить значительность угроз, возникающих при таком давлении, например, угрозы запугивания, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Получение консультаций, при необходимости, от организации-работодателя, независимого профессионального консультанта или профессиональной организации.
- Существование официального процесса разрешения споров внутри организации-работодателя.
- Обращение за юридической консультацией.

РАЗДЕЛ 320

Подготовка и представление информации

320.1 Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, часто участвуют в подготовке и представлении информации, которая может быть либо опубликована, либо использоваться другими сторонами в рамках организации-работодателя или за её пределами. Такая информация может включать финансовую или управленческую информацию, например, прогнозы и бюджеты, финансовую отчетность, обсуждения и анализ деятельности руководством субъекта, и письмо-представление руководства субъекта, предоставляемое аудиторам в процессе аудита финансовой отчетности. Профессиональный бухгалтер, занятый в **бизнесе**, должен подготавливать или представлять такую информацию справедливо, честно и в соответствии с профессиональными стандартами таким образом, чтобы контекст информации был понятен.

320.2 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, отвечающий за подготовку или утверждение финансовой отчетности общего назначения организации-работодателя, должен удостовериться в том, что эта финансовая отчетность представлена в соответствии с установленными стандартами финансовой отчетности.

320.3 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен подготавливать информацию, за которую он несет ответственность таким образом, чтобы она:

(а) Достоверно описывала характер операций, активов или обязательств;

(б) Классифицировала и отражала информацию своевременно и надлежащим образом; и

(в) Представляла факты точно и полностью по всем существенным аспектам.

320.4 Угрозы соблюдению фундаментальных принципов, например, угрозы заинтересованности и запугивания по отношению к объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности, могут возникнуть в случае, когда на

профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, может оказываться давление (либо внешнее, либо посредством предоставления возможности собственного обогащения) с целью вынуждения его к причастности к недостоверной информации или причастности к недостоверной информацией в связи с действиями других лиц.

320.5 Значительность таких угроз зависит от таких факторов, как источник давления и степень искажения информации. Значительность угроз должна быть оценена, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать проведение консультаций со старшим руководством организации-работодателя, например, комитетом по аудиту или каким-либо другим органом, наделенным руководящими полномочиями, или профессиональной организацией.

320.6 В случае если не предоставляется возможным снизить угрозы до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен отказаться от любой причастности к информации, которая, по его/ее мнению, может быть вводящей в заблуждение. Если профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, знает о том, что публикация недостоверной информации является либо важной, либо носящей постоянный характер, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость проинформировать соответствующие органов в соответствии с руководством, изложенным в Разделе 140. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может также рассмотреть необходимость получения юридической консультации или прекращения отношений.

РАЗДЕЛ 330

Достаточность профессиональных знаний и опыта

330.1 Фундаментальный принцип профессиональной компетентности и должной тщательности предусматривает, что профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен выполнять только те задачи, для выполнения которых он имеет или может получить достаточное обучение или профессиональные знания и опыт. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен преднамеренно вводить в заблуждение работодателя в отношении своего опыта, также, при необходимости, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен консультироваться и принимать помощь от соответствующих экспертов.

330.2 Обстоятельства, которые могут угрожать способности профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, выполнять свои обязанности с соответствующей профессиональной компетентностью и должной тщательностью, включают:

- Недостаточное время для надлежащего выполнения или завершения соответствующих обязанностей.
- Неполную, ограниченную или каким-либо другим образом неадекватную информацию для надлежащего выполнения обязательств.
- Недостаточный опыт, уровень обучения и/или образования.
- Недостаточные ресурсы для надлежащего выполнения обязанностей.

330.3 Значительность таких угроз зависит от таких факторов, как степень, в которой профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, работает вместе с другими сторонами, занимаемая должность, а также уровень надзора и проверки выполненной работы. Значительность угроз должна быть оценена, и, если они отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Получение дополнительных рекомендаций или прохождение дополнительного обучения.
- Подтверждение достаточности времени для выполнения обязанностей.
- Получение помощи от лиц, обладающих достаточным опытом.
- Проведение, в случае необходимости, консультаций с:
  - Старшим руководством организации-работодателя;
  - Независимыми экспертами; или
  - Соответствующей профессиональной организацией.

330.4 Если угрозы не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость отказа от выполнения обязанностей. Если профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, принял решение о необходимости отказа от выполнения обязанностей, то причины данного решения должны быть четко доведены до сведения соответствующих лиц.

РАЗДЕЛ 340

Финансовая заинтересованность

340.1 Профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе, могут иметь финансовые интересы или могут знать о финансовых интересах непосредственных членов семей или близких родственников, которые, при определенных обстоятельствах, могут привести к угрозе соответствию фундаментальным принципам. Например, угроза заинтересованности по отношению к объективности или конфиденциальности может возникнуть из-за существования мотива и возможности манипулировать ценочувствительной информацией с целью получения финансовой выгоды. Примеры обстоятельств, которые могут создать угрозу заинтересованности, включают, но не ограничиваются ситуациями, в которых профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, или непосредственный член его или ее семьи или близкий родственник:

- Имеет прямой или косвенный финансовый интерес в организации-работодателе, и на стоимость такого финансового интереса могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятый в бизнесе.
- Имеет право на бонус от прибыли, и на сумму такого бонуса могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе;
- Имеет напрямую или косвенно опционы на акции организации-работодателя, и на стоимость таких опционов могут напрямую влиять решения, принятые профессиональным бухгалтером, занятым в бизнесе.
- Имеет напрямую или косвенно опционы на акции организации-работодателя, по которым уже можно провести конвертацию или которые могут быть конвертированы в ближайшее время; или
- Может иметь право на опционы на акции организации-работодателя или на бонус от прибыли при условии

достижения определенных показателей.

340.2 При оценке значительности такой угрозы и применении надлежащих мер предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен изучить характер финансового интереса. Это включает в себя оценку значительности финансового интереса и оценку его косвенного или прямого характера. Вопрос о том, что представляет собой значительный или ценный интерес в организации, определяется в каждом отдельном случае для каждого конкретного лица, и его решение варьируется в зависимости от личных обстоятельств.

340.3 Если угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, нужно, сообразно обстоятельствам, рассмотреть и применить меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. Такие меры предосторожности могут включать:

- Политику и процедуры, установленные для комитета, независимого от руководства субъекта, который определяет размер и форму вознаграждения руководства субъекта.
- Раскрытие всех соответствующих интересов и планов выделения определенных акций лицам, наделённым руководящими полномочиями в организации-работодателе, в соответствии с внутренней политикой.
- Проведение консультаций, при необходимости, со старшим руководством субъекта организации-работодателя.
- Проведение консультаций, при необходимости, с лицами, наделёнными руководящими полномочиями в организации-работодателе, или соответствующей профессиональной организацией.
- Процедуры внутреннего и внешнего аудита.
- Постоянное обучение по этическим вопросам и правовым ограничениям, а также по прочим нормативным актам, связанным с вопросами потенциальной торговли конфиденциальной информацией.

340.4 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен манипулировать информацией и не должен использовать конфиденциальную информацию в личных целях.

РАЗДЕЛ 350

Стимулы

Получение предложений

350.1 Профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, или непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику могут сделать стимулирующее предложение. Предложение может принимать различные формы, включая подарки, знаки гостеприимства, режимы наибольшего благоприятствования и неприемлемые призывы к дружбе и лояльности.

350.2 Предложения или стимулы могут создать угрозы соблюдению фундаментальных принципов. Нужно очень внимательно рассматривать ситуации, в которых профессиональному бухгалтеру, занятому в бизнесе, или непосредственному члену его/ее семьи или близкому родственнику делают стимулирующие предложения. Угрозы заинтересованности в отношении объективности или конфиденциальности возникают в случае, когда предложение делается с целью оказать неправомерное влияние на действия или решения, подвигнуть на незаконное или нечестное поведение или получить конфиденциальную информацию. Угроза запугивания по отношению к объективности или конфиденциальности возникает в случае, когда такое предложение принимается, и затем следуют угрозы предать это огласке и навредить репутации либо профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, либо непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику.

350.3 Значительность таких угроз зависит от характера, стоимости и цели предложения. Если разумная и информированная третья сторона, обладая всей необходимой информацией, сочла бы такое предложение незначительным и не подразумевающим неэтического поведения, то профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может заключить, что предложение сделано в ходе обычной деятельности и что нет значительной угрозы соблюдению фундаментальных принципов.

350.4 Если оцененные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, необходимо рассмотреть и применить, сообразно обстоятельствам, меры предосторожности для устранения или снижения угроз до приемлемого уровня. В случае, когда такие угрозы не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен принимать предложение. Так как настоящие или предполагаемые угрозы соблюдению фундаментальных принципов возникают не только вследствие принятия предложения, но и просто вследствие того факта, что такое предложение было сделано, необходимо принять дополнительные меры предосторожности. Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен оценить риск, связанный с такими предложениями, и рассмотреть необходимость принятия следующих мер:

(а) Если такое предложение было сделано, незамедлительно проинформировать вышестоящее руководство или лица, наделённые руководящими полномочиями, в организации-работодателе;

(б) Проинформировать третьи стороны о предложении, например, профессиональную организацию или работодателя лица, сделавшего предложение; профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации до осуществления этого шага;

(в) Сообщить незамедлительно непосредственному члену его/её семьи или близкому родственнику об угрозах и мерах предосторожности, если они занимают должности, которые потенциально могут привести к предложениям, например, в результате ситуации с их наймом; и

(г) Проинформировать вышестоящее руководство или лица, наделённые руководящими полномочиями, в организации-работодателе в случае, если непосредственные члены его/её семьи или близкие родственники нанимаются конкурентами или потенциальными поставщиками этой организации.

Предложения, исходящие от профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе

350.5 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может оказаться в ситуации, в которой от профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе, ожидается получение предложения, или профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, может испытывать давление, вынуждающее его сделать предложение с целью изменения суждения другого лица или организации, оказания влияния на процесс принятия решений или получения конфиденциальной информации.

350.6 Такое давление может исходить от организации-работодателя, например, от коллег или старшего руководства субъекта. Оно также может исходить от внешних лиц или организаций, предлагающих совершить действия или принять решения, которые будут выгодными для организации-работодателя и могут негативно повлиять на профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе.

350.7 Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, не должен делать предложения с целью оказания неправомерного влияния на профессиональное суждение третьей стороны.

350.8 Если давление с целью вынуждения к неэтическому предложению исходит от организации-работодателя, профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе, должен следовать принципам и руководству по разрешению конфликтов, изложенным в Части А настоящего Кодекса.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В настоящем *Кодексе этики профессиональных бухгалтеров* следующие понятия имеют следующие значения:

Реклама (Advertising) – Сообщение общественности информации об услугах или навыках публично практикующих профессиональных бухгалтеров с целью получения заказов на осуществление профессиональной деятельности.

Клиент по выражению уверенности (Assurance client) – Ответственная сторона, которая является лицом (лицами), которое:

(а) По соглашению о прямой отчетности, несет ответственность за предмет изучения; или

(б) По соглашению, основанному на утверждении, несет ответственность за информацию о предмете изучения (утверждение), а также может нести ответственность за предмет изучения.

(Для клиента по выражению уверенности, являющегося клиентом, заказавшим аудит финансовой отчетности, см. *«клиент, заказавший аудит финансовой отчетности»).*

Соглашение по выражению уверенности (Assurance engagement) – Соглашение, по которому публично практикующий профессиональный бухгалтер выдает заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, которые не являются ответственной стороной, в результатах оценки или измерения предмета изучения по отношению к критериям.

(Для получения более подробной информации о соглашениям по выражению уверенности см. Международную основу соглашений по выражению уверенности, разработанную Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, которая рассматривает элементы и цели соглашения по выражению уверенности и определяет соглашения, в отношении которых нужно применять Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО), и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ)).

Команда по проекту выражения уверенности (Assurance team) –

(а) Все члены команды по проекту выражения уверенности;

(б) Все прочие лица фирмы, которые могут напрямую влиять на результат соглашения по выражению уверенности, включая:

(i) Лиц, рекомендующих размер компенсации или осуществляющих прямой надзор, управление или какие-либо иные виды регулирования деятельности партнера по проекту выражения уверенности в связи с выполнением соглашения по выражению уверенности. В целях соглашения по аудиту финансовой отчетности данное определение включает всех лиц, стоящих в организационной структуре выше партнера по проекту, вплоть до генерального директора фирмы;

(ii) Лиц, предоставляющих консультации по техническим или специфическим отраслевым вопросам, операциям или событиям в рамках соглашения по выражению уверенности; и

(iii) Лиц, обеспечивающих контроль качества выполнения соглашения по выражению уверенности, включая лиц, выполняющих контрольный обзор качества выполнения соглашения по выражению уверенности; и

(в) Для клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, все лица в сетевой фирме, кто может напрямую влиять на исход соглашения по аудиту финансовой отчетности.

Четко определенный как незначительный (Clearly insignificant) – Вопрос, являющийся тривиальным, который не влечет за собой никаких последствий.

Близкий родственник (Close family) – Родители, дети, родные братья или сестры, не являющиеся непосредственными членами семьи.

Условный гонорар (Contingent fee) – Гонорар, рассчитанный на заранее обусловленной основе, связанной с результатами операции или выполненной работы. Гонорар, установленный судом или другим государственным органом, не является условным гонораром.

Прямая финансовая заинтересованность (интерес) (Direct financial interest) – Финансовая заинтересованность, выраженная:

- В прямом владении и контроле, осуществляемом отдельным лицом или субъектом (включая субъекты, управляемые на правах усмотрения другой стороной); или
- Владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или другие формы посредничества, контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Директор или должностное лицо (Director or officer) – Лица, наделенные руководящими полномочиями, вне зависимости от своего титула, который может изменяться в зависимости от страны.

Партнер по проекту (Engagement partner) – Партнер или другие лица фирмы, несущие ответственность за соглашение и его выполнение, а также за отчет, выпущенный от лица фирмы, и при необходимости, имеющие соответствующие полномочия, полученные от профессионального, законодательного или регулирующего органа.

Контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control review) – Процесс, предназначенный для представления объективной оценки, до выпуска отчета, значительных суждений сделанных командой по проекту, и заключений, вынесенных последними при формулировании отчета.

Команда по проекту (Engagement team) – Весь персонал, выполняющий соглашение, включая всех экспертов, приглашенных фирмой для участия в проекте.

Действующий бухгалтер (Existing accountant) – Публично практикующий профессиональный бухгалтер, который в настоящее время выполняет аудит или предоставляет услуги по бухгалтерскому учету, налогообложению, консультационные или аналогичные профессиональные услуги для клиента.

Финансовая заинтересованность (интерес) (Financial interest) –Доля в акциях или других ценных бумагах, долговых обязательствах, ссудах или других долговых инструментах субъекта, включая права и обязательства по приобретению такой доли и производных финансовых инструментов, напрямую связанных с такой долей.

Финансовая отчетность (Financial statements) – Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в финансовом положении (который может быть представлен в нескольких видах, например как отчет о движении денежных средств или отчет о движении фондов), примечания и другие отчеты и пояснительный материал, которые были определены как часть финансовой отчетности.

Клиент, заказавший аудит финансовой отчетности (Financial statement audit client) – Субъект, в отношении которого фирма выполняет соглашение по аудиту финансовой отчетности. Если клиент является котируемым субъектом, понятие клиента, заказавшего аудит финансовой отчетности, всегда будет включать все его связанные стороны.

Соглашение по аудиту финансовой отчетности (Financial statement audit engagement) – Соглашение по выражению разумной уверенности, по которому публично практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности, например, соглашение, выполненное в соответствии с Международными стандартами аудита. Это включает и обязательный аудит, являющийся аудитом финансовой отчетности, требуемый законодательством или нормативными актами.

Фирма (Firm)

(а) Индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество, или другая организационно-правовая форма субъекта, объединяющего профессиональных бухгалтеров;

(б) Субъект, контролирующий такие стороны посредством прав собственности, управления, или прочих средств; и

(в) Субъект, находящийся под контролем таких сторон посредством прав собственности, управления, или прочих средств.

Непосредственный член семьи (Immediate family) – Супруг(-а) (или эквивалентное лицо) или иждивенец.

Независимость (Independence) – Независимость подразумевает:

(а) Независимость мнения (independence of mind) – умонастроение,

позволяющее выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать честность, объективность и профессиональный скептицизм.

(б) Независимость в действиях (independence in appearance) – избежание фактов и обстоятельств, которые настолько значительны, что разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, включая все меры предосторожности, могла бы сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм фирмы или члена команды по проекту выражения уверенности были скомпрометированы.

Косвенная финансовая заинтересованность (Indirect financial interest) – Финансовая заинтересованность, выраженная владением на праве собственности через совместные инвестиционные механизмы, имущественные комплексы, трасты или прочие виды посредничества, не контролируемые физическим лицом или юридическим субъектом.

Котируемый субъект (Listed entity) – Субъект, чьи акции, долевые, или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются по правилам признанной фондовой биржи или какого-либо другого эквивалентного органа.

Сеть (Network) – Крупная структура:

(а) Целью которой является сотрудничество; и

(б) Цель которой четко определена как разделение прибыли и расходов, или которая находится в общей собственности, под общим контролем или управлением, имеет общие политику и процедуры контроля качества, общую стратегию бизнеса, использует общее фирменное наименование или значительную часть профессиональных ресурсов.

Сетевая фирма (Network firm) – Фирма или субъект, который является частью сети.

Офис (Office) – Отдельная подгруппа, организованная либо по географическому расположению, либо по виду оказываемых услуг.

Профессиональный бухгалтер (Professional accountant) – Лицо,

являющееся членом организации, входящей в МФБ.

Профессиональный бухгалтер, занятый в бизнесе (Professional accountant in business) – Профессиональный бухгалтер, нанятый или действующий как исполнительное или неисполнительное лицо в области торговли, промышленности, сферы услуг, государственном секторе, образовательном секторе, некоммерческом секторе, регулирующих органах или профессиональных органах, или профессиональный бухгалтер, подписавший договор с указанными субъектами.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер (Professional accountant in public practice) – Профессиональный бухгалтер вне зависимости от функциональной классификации (например, аудит, налогообложение или консультирование), работающий в фирме, предоставляющей профессиональные услуги. Этот термин также используется для обозначения фирмы, объединяющей публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Профессиональные услуги (Professional services) – Услуги, при оказании которых используются навыки в области бухгалтерского учета или сопутствующие навыки профессиональных бухгалтеров, включая услуги по бухгалтерскому учету, аудиту, налогообложению, а также услуги по управленческому консультированию и финансовому менеджменту.

Связанный субъект (Related entity) – Субъект, характеризующийся наличием любых из нижеследующих отношений с клиентом:

(а) Субъект напрямую или косвенно контролирует клиента, при условии, что клиент является существенным для этого субъекта;

(б) Субъект, имеющий прямую финансовую заинтересованность в клиенте, при условии, что такой субъект оказывает значительное влияние на клиента, и заинтересованность в клиенте является существенной для этого субъекта;

(в) Субъект, напрямую или косвенно контролируемый клиентом;

(г) Субъект, в котором клиент или субъект, связанный с клиентом в соответствии с пунктом (в), имеет прямую финансовую заинтересованность, которая предоставляет возможность оказывать значительное влияние на такого субъекта, и

заинтересованность является существенной для клиента и его связанного субъекта, указанного в пункте (в), и

(д) Субъект, находящийся с клиентом под общим контролем (здесь и далее «сестринская компания») при условии, что сестринская компания и клиент являются существенными для субъекта, контролирующего и клиента и сестринскую компанию

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

Настоящая редакция Кодекса вступает в силу 30 июня 2006 года. Параграфы 290.1-290.47 применяются в отношении соглашений по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой. Параграфы 290.14-290.26 применяются в отношении соглашений по выражению уверенности, если отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

СОДЕРЖАНИЕ

АУДИТ, ВЫРАЖЕНИЕ УВЕРЕННОСТИ И СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

СОДЕРЖАНИЕ

		Страница
Структура публикаций, выпущенных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности		178
Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг		179
Глоссарий терминов (декабрь 2007)		184
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА (МСКК)		
1	Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги	221
ОСНОВА		
Международная основа соглашений по выражению уверенности		264
АУДИТ И ОБЗОР ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ		
100-999 Международные стандарты аудита (МСА)		
100-199 ВВОДНАЯ ЧАСТЬ		
120	Основа международных стандартов аудита - изъята в декабре 2004 года	
200-299 ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ		
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	301
210	Условия соглашения по аудиту	325
220	Контроль качества аудита исторической финансовой информации	347

СОДЕРЖАНИЕ

230 Аудиторская документация 365

240 Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности 377

250 Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности 446

260 Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями 461

300-499 ОЦЕНКА РИСКОВ И ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ В ОТНОШЕНИИ ОЦЕНЕННЫХ РИСКОВ

300 Планирование аудита финансовой отчетности 472

310 Знание бизнеса – стандарт изъят в декабре 2004 года

315 Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений 489

320 Существенность в аудите 562

330 Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков 568

400 Оценка рисков и система внутреннего контроля - стандарт изъят в декабре 2004 года

401 Аудит в среде компьютеризированной информационной системы – стандарт изъят в декабре 2004 года

402 Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций 601

500-599 АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

500 Аудиторские доказательства 609

501 Аудиторские доказательства- дополнительное рассмотрение особых статей 624

505 Внешние подтверждения 633

510 Первичные соглашения – начальные сальдо 647

520 Аналитические процедуры 653

530 Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования 663

540 Аудит расчетных оценок 691

545 Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий 700

550 Связанные стороны 734

560 Последующие события 742

570 Непрерывность деятельности 751

580 Представления руководства субъекта 769

600-699 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГИХ ЛИЦ

600 Использование работы другого аудитора 778

610 Рассмотрение работы службы внутреннего аудита 784

620 Использование работы эксперта 791

700-799 АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ И ОТЧЕТЫ

700 Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения 797

701 Модификация отчета (заключения) независимого аудитора 825

710 Сравнительные показатели 837

720 Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность 859

800-899 СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ОБЛАСТИ

800 Аудиторский отчет (заключение) по соглашениям по аудиту специального назначения 865

1000-1100 Положения о международной аудиторской практике (ПМАП)

1000 Процедуры межбанковского подтверждения 888

1001 Среда информационных технологий
- автономные персональные компьютеры
- положение изъято в декабре 2004 года

1002 Среда информационных технологий
- интерактивные компьютерные системы
- положение изъято в декабре 2004 года

1003 Среда информационных технологий
- системы баз данных – положение изъято в декабре 2004 года

1004 Взаимодействие органов банковского надзора и внешних аудиторов банков 897

1005 Особенности аудита субъектов малого бизнеса 932

1006 Аудит финансовой отчетности банков 965

1007 Контакты с руководством субъекта
- положение изъято в декабре 2004 года

1008 Оценка рисков и система внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ними вопросы
- положение изъято в декабре 2004 года

1009 Компьютеризированные приемы аудита
- положение изъято в декабре 2004 года

1010 Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности 1092

1011 Наступление 2000 года – значение данного события для руководства субъекта и аудиторов – положение изъято в июне 2001 года

1012 Аудит производных финансовых инструментов 1128

1013 Электронная коммерция и её влияние на аудит финансовой отчетности 1191

1014 Заключение аудитора о соблюдении Международных стандартов финансовой отчетности 1209

2000-2699 Международные стандарты соглашений по обзору (МССО)

2400 Соглашения по обзору финансовой отчетности (бывший МСА 910) 1220

2410 Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта 1248

СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА ИЛИ ОБЗОРА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

СОДЕРЖАНИЕ

3000-3699 Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ)

3000-3399 ПРИМЕНИМЫЕ В ОТНОШЕНИИ ВСЕХ СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ

3000 Соглашения по выражению уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой информации 1303

3400-3699 СПЕЦИФИЧЕСКИЕ СТАНДАРТЫ

3400 Изучение перспективной финансовой информации (бывший МСА 810) 1335

СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

4000-4699 Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ)

4400 Соглашения по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (бывший МСА 920) 1349

4410 Соглашения по компиляции финансовой информации (бывший МСА 930) 1362

ИССЛЕДОВАНИЯ

Определение уровней уверенности, не являющихся высокими, и информирование о них

Часть II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики содержит исправленное и дополненное Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг и Международные стандарты аудита, которые были предложены в новой редакции в соответствии с положениями Проекта «Ясность» Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ).

Дополнительную информацию о Комитете по международным стандартам аудита и выражения уверенности, последних разработках, а также проекты рассматриваемых документов, можно получить на сайте КМСАВУ.

СТРУКТУРА ПУБЛИКАЦИЙ, ВЫПУЩЕННЫХ КОМИТЕТОМ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ АУДИТА И ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, АУДИТА, ОБЗОРА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

(утверждено в декабре 2005 года)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Стандарты и положения КМСАВУ	3
Полномочия международных стандартов, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения	4-13
Полномочия Положений об аудиторской практике, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности	14-15
Другие документы, опубликованные Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности	16
Язык	17

* Исправленное и дополненное Предисловие было утверждено в декабре 2006 года. Исправленное и дополненное Предисловие устанавливает положения, которые КМСАВУ должен использовать при подготовке проектов будущих Стандартов аудита и обязательств аудиторов, которые соблюдают эти стандарты. См. Часть II *Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики.*

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, АУДИТА, ОБЗОРА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

Введение

1. Данное предисловие к Международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг (Международные стандарты или Стандарты КМСАВУ) призвано способствовать пониманию области применения и полномочий стандартов и положений, разработанных и опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ), как и изложено в Общих положениях КМСАВУ.

2. Целью КМСАВУ является разработка системы Международных стандартов, которая будет принята по всему миру. Члены КМСАВУ действуют в интересах общества в целом и глобальной бухгалтерской профессии. В результате, позиция членов КМСАВУ по какому-либо вопросу может противоречить практике, принятой в их стране или фирме, или не соответствовать позиции, занятой теми, кто выдвинул их на членство в КМСАВУ.

Стандарты и положения КМСАВУ

3. Стандарты и положения КМСАВУ регулируют аудит, обзор, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующие услуги, предоставляемые в соответствии с Международными стандартами. Они не имеют превалирующего значения над местным законодательством или нормативными актами, которые регулируют аудит исторической финансовой отчетности или соглашения по выражению уверенности в отношении прочей информации в определенной стране и которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае если местное законодательство или нормативные акты отличаются либо противоречат Стандартам КМСАВУ по какому-либо вопросу, соглашение, выполняемое в соответствии с местным законодательством или нормативными актами, автоматически не будет соответствовать Стандартам КМСАВУ. Профессиональный бухгалтер не должен заявлять о соответствии Стандартам КМСАВУ, если только он полностью не выполняет требования всех Стандартов КМСАВУ, применимых к какому-либо конкретному соглашению.

Полномочия Международных стандартов, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

4. Международные стандарты аудита (МСА) должны применяться в отношении аудита исторической финансовой информации.

5. Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) должны применяться в отношении обзора исторической финансовой информации.

6. Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ) должны применяться в отношении соглашений по выражению уверенности, связанных с вопросами, отличными от исторической финансовой информации.

7. Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) должны применяться в отношении соглашений по компиляции информации, выполнению согласованных процедур и соглашений по прочим сопутствующим услугам в соответствии с определениями данных терминов, установленными КМСАВУ.

8. МСА, МССО, МССВУ и МСССУ в совокупности упоминаются как Стандарты соглашений КМСАВУ.

9. Международные стандарты контроля качества (МСКК) должны применяться в отношении всех услуг, попадающих под действие Стандартов соглашений КМСАВУ.

10. Стандарты КМСАВУ содержат основные принципы и необходимые процедуры (выделенные жирным шрифтом) вместе с соответствующим руководством в форме пояснений и прочего материала, включая приложения. Данные основные принципы и необходимые процедуры следует знать и применять в контексте пояснений и прочих материалов, которые предоставляют руководство по их применению. Поэтому, для понимания и применения основных принципов и необходимых процедур, необходимо изучить полный текст Стандарта.

11. Характер Стандартов КМСАВУ требует, чтобы профессиональный бухгалтер использовал профессиональное

суждение при их применении. В исключительных обстоятельствах, для достижения цели соглашения, профессиональный бухгалтер может счесть необходимым отступить от основного принципа или фундаментальной процедуры Стандарта. В случае возникновения такой ситуации профессиональный бухгалтер должен быть готов обосновать данное отступление.

12. Любое ограничение в отношении применимости отдельного Международного стандарта разъясняется в самом стандарте.

13. Международные стандарты могут применяться в отношении соглашений в государственном секторе. В случае если необходимо применить дополнительное руководство для государственного сектора, оно включается в текст Международного стандарта. Международные стандарты, выпущенные до января 2005 года, содержат дополнительное руководство для государственного сектора в разделе «Применение в государственном секторе (ПГС)», располагаемом, при необходимости, в конце Международного стандарта.

Полномочия Положений об аудиторской практике, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

14. Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) издаются в целях предоставления профессиональным бухгалтерам пояснительного руководства и практической помощи в применении МСА и продвижения передовой практики. Положения о международной практике соглашений по обзору (ПМПСО), Положения о международной практике соглашений по выражению уверенности (ПМПСВУ), Положения о международной практике соглашений по сопутствующим услугам (ПМПССУ) призваны служить аналогичным целям в отношении применения МССО, МССВУ и МСССУ, соответственно.

15. Профессиональные бухгалтеры должны знать и учитывать Положения о практике, применимые к соглашению. Профессиональный бухгалтер, не учитывающий и не применяющий руководство, изложенное в соответствующем Положении о

практике, должен быть готов объяснить, как выполняются требования основных принципов и необходимых процедур Стандарта(-ов) соглашения(-ий) КМСАВУ, рассматриваемых в соответствующем Положении о практике.

Другие документы, опубликованные Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

16. Другие документы, например, Документы для обсуждения, публикуются[1] с целью инициирования обсуждений или дебатов по вопросам аудита, обзора, выражении уверенности и сопутствующих услуг, а также вопросам контроля качества, влияющим на бухгалтерскую профессию; представления выводов или описания аспектов, связанных с аудитом, обзором, выражением уверенности и сопутствующими услугами, а также аспектов контроля качества, влияющих на бухгалтерскую профессию. Такие документы не устанавливают основные принципы или обязательные процедуры, которые необходимо применять в ходе аудита, обзора, выполнения прочих соглашений по выражению уверенности или оказания сопутствующих услуг.

Язык

17. Единственным официальным текстом проекта, выставленного на обсуждение, Международного стандарта, Положения о практике или какого-либо другого документа считается текст, опубликованный КМСАВУ на английском языке.

[1] Председатель КМСАВУ назначает рабочую группу, состоящую из четырех членов КМСАВУ, по рассмотрению проекта, которые решают, обладает ли проект такими достоинствами, которые позволяют включить его в официальные публикации КМСАВУ. Проект документа может поступить из любого источника, и КМСАВУ не всегда инициирует или подготавливает такие документы. Если рабочая группа считает, что документ достаточно содержателен, она рекомендует КМСАВУ опубликовать и включить этот документ в список официальных публикаций

ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ[1]

(декабрь 2007)

Средства контроля прав доступа (Access controls) – Процедуры, разработанные для ограничения доступа к интерактивным терминальным устройствам, программам и информации. Средства контроля прав доступа включают «идентификацию пользователя» и «авторизацию пользователя». Идентификация пользователя обычно осуществляется с помощью уникальных регистрационных имен (логинов), паролей, карт доступа или биометрических данных. Авторизация пользователя представляет собой набор процедур, с помощью которых определяется, к каким компьютерным ресурсам имеет право доступа каждый из пользователей. Эти процедуры предназначены для предотвращения или обнаружения:

(а) Несанкционированного доступа к интерактивным терминальным устройствам, программам и информации;

(б) Ввода данных о несанкционированных операциях;

(в) Несанкционированного изменения файлов данных;

(г) Использования компьютерных программ персоналом, не

имеющими на это полномочий; и

(д) Использования несанкционированных компьютерных программ.

Расчетная оценка (Accounting estimate) – Приближенное значение статьи при отсутствии точных способов ее измерения.

Бухгалтерские записи (Accounting records) – Как правило, включают исходные бухгалтерские проводки и подтверждающие записи, такие как платежные поручения и выписки об электронном перечислении денежных средств; счета; контракты; главную бухгалтерскую книгу и вспомогательные журналы аналитического учета; журнальные

---

[1] Для соглашений в государственном секторе термины настоящего глоссария должны соотноситься с эквивалентными терминами, применимыми в государственном секторе.

Если бухгалтерские термины не были определены в публикациях Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности, необходимо ссылаться на глоссарий терминов, опубликованный Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

проводки и прочие корректировки, внесенные в финансовую отчетность, которые не отражаются в стандартных журнальных проводках; а также такие записи, как рабочие и сводные таблицы, подтверждающие распределение затрат, прочие расчеты, сверки и раскрытие информации.

Отрицательное мнение (Adverse opinion) - (см. *«Модифицированный аудиторский отчет (заключение) »).*

Соглашение по выполнению согласованных процедур (Agreed-upon procedures engagement) – Соглашение, в соответствии с которым аудитор привлекается для выполнения определенных аудиторских процедур, согласованных между аудитором, субъектом и соответствующими третьими сторонами, и представляет отчет (заключение) по фактическим выводам. Получатели данного отчета должны сделать собственные выводы, основываясь на отчете аудитора. Отчет предоставляется только тем сторонам, которые согласовали выполнение таких процедур, поскольку прочие стороны, не осведомленные о причинах проведения этих процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Аналитические процедуры (Analytical procedures) – Оценка финансовой информации на основе изучения закономерных взаимосвязей, как между финансовой, так и нефинансовой информацией. Аналитические процедуры также включают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей относящейся к делу информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

Годовой отчет (Annual report) – Документ, публикуемый субъектом, как правило, на ежегодной основе, который включает его финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом по данной отчетности.

Аномальная ошибка (Anomalous error) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Применимая основа представления финансовой отчетности (Applicable financial reporting framework) – Основа представления финансовой отчетности, принятая руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности, которую аудитор считает приемлемой для субъекта с учетом характера его деятельности и цели подготовки финансовой отчетности, или которая требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами.

Прикладные средства контроля в информационных технологиях (Application controls in information technology) – Автоматизированные или осуществляемые вручную процедуры, которые обычно применяются на уровне бизнес-процесса. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предупреждающими или обнаруживающими и были разработаны для обеспечения целостности бухгалтерских записей. Соответственно, прикладные средства контроля относятся к процедурам, используемым для инициирования, записи, обработки и обобщения операций или прочей финансовой информации.

Надлежащий характер (Appropriateness) – Оценка качества доказательств, то есть их уместности и надежности при подтверждении правильности или обнаружении искажений в классах операций, сальдо счетов, раскрытиях и связанных утверждениях.

Утверждения (Assertions) – Представления руководства субъекта, сделанные в явной или неявной форме и воплощенные в финансовой отчетности.

Оценивать (Assess) – Анализировать выявленные риски для вынесения решения об их значительности. Термин «оценивать» обычно используется только в отношении риска. (см. также *«Давать оценку»)*

Ассистенты (Assistants) – Персонал, привлеченный к проведению аудита и не являющийся аудиторами.

Причастность (Association) - (см. *«Причастность аудитора к финансовой информации»).*

Выражение уверенности (Assurance) - (см. *«Выражение разумной уверенности»).*

Соглашение по выражению уверенности (Assurance Engagement) – Соглашение, по которому практикующий профессиональный бухгалтер выдает заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, не являющихся ответственными сторонами в данном соглашении, в результатах оценки или измерения предмета изучения по отношению к определенным критериям. Результат оценки или измерения предмета изучения – это информация, полученная в ходе применения критериев (см. также *«Информация о предмете изучения»).* В соответствии с Международной основой соглашений по выражению уверенности

имеются два вида соглашений по выражению уверенности, которые может выполнить практикующий профессиональный бухгалтер: соглашение по выражению разумной уверенности и соглашение по выражению ограниченной уверенности.

Соглашение по выражению разумной уверенности (Reasonable assurance engagement) – Целью соглашения по выражению разумной уверенности является снижение риска соглашения по выражению уверенности[2] до приемлемо низкого уровня в условиях соглашения, что используется в качестве основы для позитивной формы выражения мнения практикующим профессиональным бухгалтером.

Соглашение по выражению ограниченной уверенности (Limited assurance engagement) – Целью соглашения по выражению ограниченной уверенности является снижение риска соглашения по выражению уверенности до уровня, приемлемого в условиях данного соглашения, но степень оцененного риска превышает риск, приемлемый для соглашений по выражению разумной уверенности, что используется в качестве основы для негативной формы выражения мнения практикующим профессиональным бухгалтером.

Риск соглашения по выражению уверенности (Assurance engagement risk) – Риск того, что практикующий профессиональный бухгалтер выдаст ненадлежащее заключение в случае, когда информация о предмете изучения существенно искажена.

Присутствие (Attendance) – Присутствие в течение всего или части процесса, выполняемого другими лицами; например, присутствие при проведении инвентаризации запасов позволит аудитору проверить их наличие и проследить соответствие данного процесса процедурам, разработанным руководством субъекта в отношении количественного

---

[2] Для соглашений в государственном секторе термины настоящего глоссария должны соотноситься с эквивалентными терминами, применимыми в государственном секторе.

Если бухгалтерские термины не были определены в публикациях Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности, необходимо ссылаться на глоссарий терминов, опубликованный Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

подсчета, задокументировать результаты такого подсчета, а также провести контрольный пересчет.

Аудиторская документация (Audit documentation) – Письменное отражение выполненных аудиторских процедур[3], полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

Аудиторские доказательства (Audit evidence) – Информация, используемая аудитором с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, лежащих в основе финансовой отчетности, а также прочую информацию.

Аудиторская фирма (Audit firm) - (см. *«Фирма»)*

Аспекты аудита, имеющие значение для управления (Audit matters of governance interest) – Аспекты, ставшие известными в ходе проведения аудита финансовой отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными и относящимися к компетенции лиц, наделенных руководящими полномочиями, при осуществлении ими надзора за процессом подготовки финансовой отчетности и раскрытия информации. Аспекты аудита, имеющие значение для управления, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате проведения аудита.

Аудит финансовой отчетности (Audit of financial statements) – Целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Аудит финансовой отчетности является соглашением по выражению уверенности (см. *«Соглашение по выражению уверенности»).*

Аудиторское мнение (Audit opinion) - (см. *«Мнение»)*

Аудиторский риск (Audit risk) – Риск того, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случае, когда финансовая отчетность существенно искажена. Аудиторский риск напрямую

[3] Выполненные аудиторские процедуры включают планирование аудита в соответствии с МСА 300 (Пересмотренный) «Планирование аудита финансовой отчетности».

зависит от риска существенного искажения (или просто «риск существенного искажения») (т.е. риск того, что финансовая отчетность была существенно искажена до начала проведения аудита), а также риска того, что аудитор не обнаружит такие искажения («риск необнаружения»). Риск существенного искажения состоит из следующих двух компонентов: неотъемлемый (присущий) риск и риск системы контроля (на уровне утверждений, как это будет описано ниже). Риск необнаружения – это риск того, что процедуры, проведенные аудитором, не позволят ему обнаружить искажения, имеющиеся в утверждении, которые могут оказаться существенными либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями.

Неотъемлемый риск (Inherent risk) – Неотъемлемый риск представляет собой возможность возникновения искажения на уровне утверждений, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями при условии отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск системы контроля (Control risk) – Риск того, что искажение, которое может иметь место в утверждениях и которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля субъекта.

Аудиторская выборка (Audit sampling) – Включает в себя применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100% элементов, составляющих сальдо одного счета или класса операций, таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел равные шансы попасть в выборку. Это даст возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик статей учета, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании мнения обо всей совокупности, из которой произведена выборка. К аудиторской выборке можно применять как статистический, так и нестатистический подход.

Аномальная ошибка (Anomalous error) – Ошибка, которая возникла в одном из случаев и в целом больше не повторялась, за исключением определенных случаев, и, следовательно, не является характерной (репрезентативной) ошибкой для данной совокупности.

Степень уверенности (Confidence level) – Математическое выражение риска, связанного с использованием метода выборки.

Ожидаемая ошибка (Expected error) – Ошибка, которая, по предположению аудитора, присутствует в совокупности.

Риск, не связанный с использованием выборки (Non-sampling risk) – Является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному заключению по причинам, не связанным с размером выборки. Например, в большинстве случаев аудиторские доказательства являются по своей природе, скорее, доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения, соответственно, аудитор может использовать ненадлежащие процедуры, или аудитор может неправильно истолковать доказательство и не распознать ошибку.

Нестатистическая выборка (Non-statistical sampling) – Любой способ выборки, не имеющий признаков статистической выборки.

Совокупность (Population) – Полный набор данных, из которых производится выборка, и в отношении которого аудитор хочет сделать выводы. Совокупность может подразделяться на страты, или подмножества, где каждая страта или подмножество изучается отдельно. Термин совокупность включает термин страта.

Риск, связанный с использованием выборки (Sampling risk) – Возникает из-за существования вероятности того, что вывод аудитора, основанный на выборке, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если бы идентичные аудиторские процедуры была бы применены ко всей совокупности.

Элемент выборки (Sampling unit) – Отдельные элементы, составляющие совокупность, например, перечень чеков в депозитных расписках, кредитовые проводки на банковских выписках, счета-фактуры по продажам, обороты по счетам дебиторов, или денежные единицы.

Статистическая выборка (Statistical sampling) – Любой метод выборки, имеющий следующие признаки:

(a) Случайная выборка, и

(б) Использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Стратификация (Stratification) – Процесс деления совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (чаще денежная стоимость).

Допустимая ошибка (Tolerable error) – Максимальная ошибка в совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Суммарная погрешность (Total error) – Либо степень отклонения, либо суммарное искажение.

Аудитор (Auditor) – Партнер по проекту. Термин «аудитор» используется для описания либо партнера по проекту, либо аудиторской фирмы. Если имеется в виду партнер по проекту, термин описывает обязательства или обязанности партнера по проекту. Такие обязательства или обязанности могут выполняться либо партнером по проекту, либо членом команды по аудиту. Если четко определено, что обязательства или обязанности должны выполняться партнером по проекту, используется термин «партнер по проекту», а не «аудитор». (Термин «аудитор» может использоваться при описании сопутствующих услуг и соглашений по выражению уверенности, отличных от аудита. Это не означает, что лицо, предоставляющее сопутствующие услуги или выполняющее соглашение по выражению уверенности, отличное от аудита, обязательно должно быть аудитором финансовой отчетности.)

Существующий аудитор (Existing auditor) – Аудитор финансовой отчетности за текущий период

Внешний аудитор (External auditor) – При необходимости термин «внешний аудитор» используются для того, чтобы отличать внешнего аудитора от внутреннего аудитора.

Последующий (новый) аудитор (Incoming auditor) – Аудитор финансовой отчетности за текущий период в тех случаях, когда аудит финансовой отчетности за предыдущий период осуществлялся другим аудитором (в таком случае новый аудитор также называется аудитором-преемником), или если аудит проводится в первый раз.

Внутренний аудитор (Internal auditor) – Лицо, выполняющее внутренний аудит.

Другой аудитор (Other auditor) – Это аудитор, не являющийся основным и несущий ответственность за подготовку отчета (заключения) по финансовой информации компонента, включенного в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилиированные фирмы под тем же или иным названием; фирмы корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с основным.

Предшествующий аудитор (Predecessor auditor) – Аудитор, который ранее являлся аудитором субъекта и был заменен последующим аудитором.

Основной аудитор (Principal auditor) – Это аудитор, отвечающий за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, если такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, аудируемым другим аудитором.

Предложенный аудитор (Proposed auditor) — Аудитор, которому предложено заменить существующего аудитора.

Аудитор-преемник (Successor auditor) – Аудитор, заменяющий существующего аудитора (также используется термин «новый» или «последующий аудитор»)

Причастность аудитора к финансовой информации (Auditor association with financial information) – Аудитор является причастным к финансовой информации в том случае, когда он прилагает к такой информации свой отчет (заключение) или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

Сравнительные показатели (Comparatives) – Сравнительные показатели в финансовой отчетности могут представлять собой величины (такие как финансовое положение, результаты деятельности, денежные потоки) и соответствующие раскрытия информации о субъекте более чем за один период в зависимости от концептуальной основы. Основы и методы представления:

(a) *Сравнительные данные* (Corresponding figures) – Если суммы и прочие раскрытия за предыдущий период включены как часть

финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в контексте сумм и прочих раскрытий, связанных с текущим периодом (называемых «показателями текущего периода»). Эти сравнительные данные не являются полной финансовой отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с показателями текущего периода.

(б) *Сравнительная финансовая отчетность* (Comparative financial statements) – Если суммы и прочие раскрытия за предшествующий период приводятся для сравнения с финансовой отчетностью текущего периода, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

Сравнительная финансовая отчетность (Comparative financial statements) - (см. *«Сравнительные показатели»).*

Соглашение по компиляции информации (Compilation engagement) – Соглашение, в котором для сбора, классификации и обобщения финансовой информации используются профессиональные знания по бухгалтерскому учету в отличие от профессиональных знаний в области аудита.

Компонент (Component) – Означает подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированную компанию или иного субъекта, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, аудируемую основным аудитором.

Компонент полного комплекта финансовой отчетности (Component of a complete set of financial statements) – Применимая основа представления финансовой отчетности, принятая для подготовки финансовой отчетности, является основой для определения того, что входит в полный комплект финансовой отчетности. Компоненты полного комплекта финансовой отчетности включают отдельный финансовый отчет, определенные счета, элементы счетов или статей финансовой отчетности.

Всеобъемлющая основа бухгалтерского учета (Comprehensive basis of accounting) – Состоит из ряда критериев, используемых при подготовке финансовой отчетности, которые применяются в отношении всех существенных статей и имеют под собой прочную основу.

Компьютеризированные приемы аудита (КПА) (Computer-assisted audit techniques (CAAT)) – Применение аудиторских процедур с использованием компьютера в качестве инструмента для проведения аудита.

Среда компьютерных информационных систем (СКИС) (Computer information systems environment (CISE)) – Существует, если субъект использует компьютер любого типа или размера для обработки значимой для аудита финансовой информации, независимо от того, используется ли этот компьютер данным субъектом или третьей стороной.

Степень уверенности (Confidence levels) - (см. *«Аудиторскую выборку»).*

Подтверждение (Confirmation) – Специфический тип запроса, представляющий собой процесс получения информации или существующих условий напрямую от третьей стороны.

Действия по контролю (Control activities) – Политика и процедуры, позволяющие удостовериться, что распоряжения руководства субъекта выполняются. Действия по контролю являются компонентом системы внутреннего контроля.

Контрольная среда (Control environment) – Охватывает управленческие и руководящие полномочия, а также позицию, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта по отношению к системе внутреннего контроля и её важности для субъекта. Контрольная среда является компонентом системы внутреннего контроля.

Риск системы контроля (Control risk) - (см. *«Аудиторский риск»).*

Корпоративное управление (Corporate governance) - (см. *«Руководящие полномочия»).*

Сравнительные данные (Corresponding figures) - (см. *«Сравнительные показатели»).*

Критерии (Criteria) – Эталонные показатели, используемые для оценки или измерения предмета изучения, а также там, где это возможно, для представления и раскрытия информации. Критерии могут быть нормативно установленными или нормативно не установленными. Для одного и того же предмета изучения могут существовать

различные критерии. Для проведения в достаточной мере последовательной оценки и измерения предмета изучения в рамках профессионального суждения необходимо применять приемлемые критерии.

Приемлемые критерии (Suitable criteria) – имеют следующие характеристики:

(а) Уместность: уместные критерии помогают делать выводы, что в свою очередь помогает принимать решения предполагаемым пользователям.

(б) Полнота: критерии считаются достаточно полными, если они учитывают все соответствующие факторы, способные повлиять на выводы в условиях данного конкретного соглашения. Полные критерии включают, при необходимости, ориентиры для представления и раскрытия информации.

(в) Надежность: надежные критерии позволяют в случаях применения их профессиональными практикующими бухгалтерами одинакового уровня профессиональной компетентности в схожих обстоятельствах прийти к одинаковым или схожим оценкам и измерениям предмета изучения, а также представлению и раскрытию информации там, где это применимо.

(г) Нейтральность: нейтральные критерии помогают делать объективные и непредвзятые выводы.

(д) Понятность: понятные критерии позволяют делать ясные и всеобъемлющие выводы, не допуская значимых различий в трактовке.

Показатели текущего периода (Current period figures) – Суммы и прочие раскрытия, относящиеся к текущему периоду

База данных (Database) – Совокупность данных, которые используются совместно и применяются разными пользователями для различных целей.

Дата финансовой отчетности (Date of the financial statements) – Дата конца последнего периода, охваченного финансовой отчетностью, которая, как правило, является датой последнего баланса в составе

финансовой отчетности, подлежащей аудиту.

Дата утверждения финансовой отчетности (Date of approval of the financial statements) – Дата, на которую лица, наделенные соответствующими полномочиями, объявляют о том, что они подготовили полный комплект финансовой отчетности субъекта, включая соответствующие примечания, и что они несут за него ответственность. В некоторых юрисдикциях закон или регулирование определяет лицо или орган (например, директора), которые несут ответственность за вынесение решения о том, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен, и устанавливают необходимый процесс утверждения. В других юрисдикциях процесс утверждения не предписан законодательством или нормативными актами, и субъект следует собственным процедурам по подготовке и утверждению своей финансовой отчетности с точки зрения собственной структуры управления и руководства. В некоторых юрисдикциях окончательное утверждение акционерами является обязательным до публичного выпуска финансовой отчетности. В этих юрисдикциях окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами не обязательно для того, чтобы аудитор мог сделать вывод о том, что все достаточные и надлежащие аудиторские доказательства были получены. Датой утверждения финансовой отчетности в целях МСА является наиболее ранняя дата, когда лица или органы, наделенные соответствующими полномочиями, заявляют, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен.

Дата аудиторского отчета (заключения) (Date of the auditor's report) – Дата, выбранная аудитором для датирования отчета по финансовой отчетности. Аудиторский отчет (заключение) не датируется более ранней датой, чем та, когда аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на которых будет базироваться мнение о финансовой отчетности[4] Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства включают доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности был подготовлен, а также, что лица или органы, наделенные соответствующими полномочиями, объявили о своей ответственности за него.

[4] В редких случаях законодательство или нормативные акты могут также определять дату в процессе представления финансовой отчетности, на которую предполагается завершение аудита.

Дата выпуска финансовой отчетности (Date the financial statements are issued) – Дата, когда аудиторский отчет (заключение) и аудированная финансовая отчетность становятся доступными для третьих сторон. Это, как правило, дата представления отчетности в регулирующий орган.

Риск необнаружения (Detection risk) - (см. *«Аудиторский риск»).*

Отказ от выражения мнения (Disclaimer of opinion) - (см. *«Модифицированный аудиторский отчет (заключение)»).*

Электронный обмен данными (Electronic Data Interchange (EDI)) - Электронный обмен документами между организациями в машинно-считываемой форме.

Пояснительный параграф(-ы) (Emphasis of matter paragraph(s)) - (см. *«Модифицированный аудиторский отчет (заключение)»).*

Мошенничество сотрудников (Employee fraud) – Мошенничество с участием только сотрудников субъекта, подлежащего аудиту.

Кодирование (криптография) (Encryption (cryptography)) – Процесс преобразования программ и информации в такую форму, которую невозможно понять без доступа к специальному декодирующему алгоритму (криптографическому ключу). Например, конфиденциальная личная информация в системе учета зарплаты может быть закодирована против несанкционированного разглашения или изменения. Кодирование может служить эффективным средством контроля защиты конфиденциальных или чувствительных программ и информации от несанкционированного доступа или изменения. Однако, эффективная защита зависит от того, осуществляется ли необходимый контроль доступа к криптографическим ключам.

Документация по проекту (Engagement documentation) – Письменное отражение выполненной работы, полученных результатов, выводов, сделанных профессиональным практикующим бухгалтером (иногда используется термин «рабочие документы»). Документация по конкретному соглашению компилируется в аудиторском файле.

Партнер по проекту (Engagement partner) – Партнер или другие лица в фирме, отвечающие за соглашение (проект) и его выполнение, а также за отчет (заключение), выпущенный от лица фирмы, и при необходимости, имеющие соответствующие полномочия, делегированные профессиональным, законодательным или регулирующим органом.

Письмо-соглашение (Engagement letter) – Документирует и подтверждает согласие аудитора с его назначением, целями и масштабом аудита, степенью ответственности аудитора перед клиентом, и формой представления любых отчетов (заключений).

Контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control review) – Процесс, предназначенный для представления объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения).

Проверяющий контроль качества выполнения соглашения (Engagement quality control reviewer) – Партнер, другое лицо в фирме; внешние специалисты, имеющие соответствующую квалификацию; или команда, состоящая из таких лиц, обладающих достаточным и соответствующим опытом и полномочиями для объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения).

Команда по проекту (Engagement team) – Весь персонал, выполняющий соглашение (проект), включая всех экспертов, приглашенных фирмой для участия в соглашении (проекте).

Процесс оценки риска субъекта (Entity's risk assessment process) – Компонент системы внутреннего контроля, то есть процесс, направленный на выявление предпринимательских рисков, связанных с целями финансовой отчетности, а также на принятие субъектом решений по поводу мер, предпринимаемых в отношении этих рисков и их возможных последствий.

Экологические вопросы (Environmental matters) -

(а) Инициативы, направленные на предотвращение, уменьшение или исправление нанесенного окружающей среде ущерба, или сохранение возобновляемых и невозобновляемых природных ресурсов (выполнение подобных инициатив может осуществляться в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды, условиями договора, или может быть добровольным);

(б) Последствия нарушения законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды ;

(в) Последствия ущерба, нанесенного окружающей среде, для людей или природных ресурсов; и

(г) Последствия вмененной ответственности, предусмотренной законодательством (например, ответственность, которая вменяется данному лицу за ущерб, нанесенный предыдущими владельцами).

Отчёт о природоохранной деятельности (Environmental performance report) – Отчет, предоставляемый отдельно от финансовой отчетности, в котором субъект предоставляет третьим сторонам качественную информацию об обязательствах субъекта в отношении охраны окружающей среды, о политике и целях работы в этом направлении, его достижениях в решении задач, позволяющих предотвратить нанесение ущерба своей деятельностью окружающей среде, а также количественную информацию о результатах деятельности, направленной на охрану окружающей среды.

Экологический риск (Environmental risk) – При определенных обстоятельствах к факторам, относящимся к оценке неотъемлемого риска в процессе разработки общего плана аудита, можно отнести риск существенного искажения финансовой отчетности в связи с экологическими вопросами.

Ошибка (Error) – Непреднамеренно допущенное искажение в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Давать оценку *(Evaluate)* – Выявлять и анализировать соответствующие вопросы, включая выполнение необходимых дальнейших процедур в целях формулирования конкретного вывода по данному вопросу. Термин «давать оценку», обычно, используется только в отношении определенного круга вопросов, включая доказательства, результаты выполнения процедур и эффективность ответных действий руководства в отношении выявленных рисков (см. также «Оценивать»).

Существующий аудитор (Existing auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Ожидаемая ошибка (Expected error) - (см. *«Аудиторская выборка»).*

Опытный аудитор (Experienced auditor) - Лицо (работающее в аудиторской фирме или привлеченное со стороны), обладающее достаточным знанием (а) процесса аудита, (б) МСА и применимых требований законодательства, (в) бизнес среды, в которой работает

субъект, и (г) вопросов аудита и финансовой отчетности, актуальных для отрасли субъекта.

Эксперт (Expert) – Лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в отдельной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Внешний аудит (External audit) – Аудит, выполняемый внешним аудитором.

Внешний аудитор (External auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Внешнее подтверждение (External confirmation) – Процесс получения напрямую от третьих сторон аудиторских доказательств и их оценка в ответ на запрос относительно конкретного вопроса, влияющего на утверждения руководства в финансовой отчетности.

Справедливая стоимость (Fair value) – Сумма, на которую на добровольной основе можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами.

Финансовая отчетность (Financial statements) – Структурированное представление финансовой информации, которая обычно включает прилагаемые примечания, основанные на бухгалтерских записях и предназначенные для информирования об экономических ресурсах или обязательствах субъекта по состоянию на определенную дату, или изменениях в них, произошедших за определенный период времени в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Термин может означать как полный комплект финансовой отчетности, так и отдельный отчет, например баланс, отчет о прибылях и убытках, с соответствующими пояснительными примечаниями.

Сетевой экран (Firewall) – Сочетание аппаратного и программного обеспечения, предназначенного для защиты глобальной сети, локальной сети и персонального компьютера от несанкционированного доступа через Интернет, установки несанкционированного или опасного программного обеспечения, и ввода несанкционированных или опасных данных и иных материалов в электронной форме.

Фирма[5] (Firm) – Индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество или другая организационно-правовая форма субъекта, объединяющего профессиональных бухгалтеров.

Прогноз (Forecast) – Перспективная финансовая информация, подготовленная на основе допущений относительно будущих событий, которые, по ожиданию руководства субъекта, должны произойти, а также действий, которые руководство субъекта намерено предпринять на дату подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

Мошенничество (Fraud) – Преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества. Различают два типа преднамеренного искажения, рассматриваемого в ходе аудита: искажения, возникающие в процессе представления мошеннической финансовой отчетности, и искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов (см. также *«Представление мошеннической финансовой отчетности»* и *«Незаконное присвоение активов»).*

Представление мошеннической финансовой отчетности (Fraudulent financial reporting) – Подразумевает преднамеренное искажение финансовой отчетности, в том числе пропуск определенных числовых показателей или раскрытий информации в финансовой отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Общие средства контроля информационных технологий (General IT controls) – Политика и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая

---

[5] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс), выпущенном в июне 2005 года. Определение термина «фирма» в Кодексе было пересмотрено в июне 2006 года, и пересмотренное определение вступает в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, датированных 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем. Общие средства контроля информационных технологий обычно включают средства контроля в отношении операций центра данный и компьютерной сети, приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания, защиты от несанкционированного доступа, приобретения, разработки и обслуживания приложений.

Допущение о непрерывности деятельности (Going concern assumption) –Согласно допущению о непрерывности деятельности предполагается, что субъект будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем и не имеет намерения и потребности в ликвидации, прекращении деятельности или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законодательством или нормативными актами. Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет реализовать свои активы и выполнить обязательства в ходе обычной деятельности.

Финансовая отчетность общего назначения (General purpose financial statements) – Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой представления финансовой отчетности и предназначенная для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей.

Руководящие полномочия (Governance) – Описывает роль лиц, наделенных полномочиями по осуществлению надзора, контроля и направления деятельности субъекта. Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно отвечают за достижение субъектом поставленных целей, подготовку финансовой отчетности, и представление отчетности заинтересованным лицам. Руководство субъекта может быть отнесено к лицам, наделенным руководящими полномочиями, в том случае, если оно выполняет эти функции.

Государственные коммерческие предприятия (Government business enterprises) – Предприятия, осуществляющие свою деятельность в государственном секторе, как правило, для решения политических или социальных задач. От них, как правило, требуется осуществление деятельности на коммерческой основе, то есть с получением прибыли, или на основе окупаемости, посредством покрытия значительной части операционных расходов за счет пользователей.

Последующий (новый) аудитор (Incoming auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Независимость[6] (Independence) – понятие независимости подразумевает:

(а) Независимость мнения – умонастроение, позволяющее выразить мнение без давления, компрометирующего профессиональное суждение, что позволяет соблюдать принципы честности, объективности и профессионального скептицизма.

(б) Независимость в действиях – линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и хорошо информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может сделать вывод, что порядочность, объективность и профессиональный скептицизм фирмы или члена команды по выражению уверенности были скомпрометированы.

Информационные системы, связанные с финансовой отчетностью (Information systems relevant to financial statements) – Компонент системы внутреннего контроля, включающий систему подготовки и представления финансовой отчетности и состоящий из процедур и записей, предназначенных для инициирования, записи, обработки и обобщения операций субъекта (а также событий и условий), а также для ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

Неотъемлемый риск (Inherent risk) - (см. *«Аудиторский риск»).*

Первоначальный аудит (Initial audit engagement) – Соглашение по аудиту, при котором финансовая отчетность субъекта аудируется в первый раз, либо финансовая отчетность за предыдущий период аудировалась другим аудитором.

Запрос (Inquiry) – Заключается в поиске информации, как финансовой, так и нефинансовой, у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта.

---

[6] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ

Инспектирование (как аудиторская процедура) (Inspection (as an audit procedure)) – Заключается в проверке записей или документов, внутренних или внешних, или материальных активов.

Инспектирование (в отношении завершенных соглашений) (Inspection (in relation to completed engagements)) – Процедуры, призванные подтвердить соблюдение командой по проекту политики и процедур контроля качества, установленных в аудиторской фирме

Предполагаемый пользователь (Intended user) – Лицо, лица или класс лиц, для которых практикующий профессиональный бухгалтер готовит отчет о выражении уверенности. Ответственная сторона может быть одним из предполагаемых пользователей, но не единственным.

Промежуточная финансовая информация или отчетность (Interim financial information or statements) – Финансовая информация (которая может быть составлена в меньшем объеме, чем полный комплект финансовой отчетности, в соответствии с вышеприведенным определением), выпущенная по состоянию на промежуточные даты (обычно за полгода или за квартал) по отношению к финансовому периоду.

Внутренний аудит (Internal auditing) – Деятельность по оценке работы, осуществляемая внутри субъекта одной из его служб. Наряду с прочими вопросами в функции службы внутреннего аудита входит проверка, оценка и мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

Внутренний аудитор (Internal auditor) - (см. *«Аудитор»)*

Система внутреннего контроля (Internal control) - Процессы, разработанные и осуществляемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом, с целью обеспечения разумной уверенности о достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, и соблюдения законодательства и нормативных актов. Система внутреннего контроля состоит из следующих компонентов:

(а) Контрольная среда;

(б) Процесс оценки риска субъектом;

(в) Информационная система, включая связанные бизнес процессы, относящиеся к финансовой отчетности, и коммуникации;

(г) Действия по контролю; и

(д) Мониторинг средств контроля;

Изучать (Investigate) – Расследовать вопросы, являющиеся следствием прочих процедур, с целью их разрешения.

Среда информационных технологий (IT environment) – Политика и процедуры, применяемые субъектом, структура информационных технологий (аппаратное обеспечение, операционные системы и т.п.), а также прикладное программное обеспечение, которое субъект использует для обеспечения деятельности и достижения стратегических целей, стоящих перед субъектом.

Соглашение по выражению ограниченной уверенности (Limited assurance engagement) - (См. *«Соглашение по выражению уверенности»)*

Ограничение масштаба (Limitation on scope) – Иногда ограничения масштаба работы аудитора может устанавливаться субъектом (например, если условия соглашения предусматривают, что аудитор не будет выполнять аудиторские процедуры, которые он считает необходимыми). Ограничение масштаба аудита может быть вызвано обстоятельствами (например, если сроки работы аудитора не позволяют аудитору наблюдать за проведением инвентаризации запасов). Ограничение масштаба также может возникнуть в случае, если, по мнению аудитора, бухгалтерские записи субъекта являются неадекватными, или если аудитор не может выполнить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми.

Котируемый субъект[7] (Listed entity) – Субъект, чьи ценные бумаги, долевые или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются в соответствии с правилами признанной фондовой биржи или другого эквивалентного органа.

Локальная сеть (Local Area Network (LAN)) – Коммуникационная сеть, обслуживающая пользователей на определенной географической территории. Локальные сети были разработаны для обеспечения обмена информацией и коллективного использования ресурсов в пределах организации, включая информацию, программное обеспечение,

[7] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ.

запоминающие устройства, принтеры и телекоммуникационное оборудование. Они позволяют осуществлять децентрализованную обработку данных. Основными компонентами локальной сети являются средства передачи данных и программное обеспечение, пользовательские терминалы и периферийные интерфейсы коллективного пользования.

Руководство субъекта (Management) – Руководство субъекта состоит из старших сотрудников и других лиц, которые также выполняют высшие управленческие функции. В руководство субъекта входят лица, наделенные руководящими полномочиями, только в тех случаях, если они осуществляют такие функции.

Мошенничество руководства субъекта (Management fraud) – Мошенничество, в котором участвует один или несколько членов руководства субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями.

Представления руководства субъекта (Management representations) – Сведения, представляемые руководством субъекта аудитору в ходе проведения аудита, добровольно или в ответ на конкретные запросы.

Существенное несоответствие (Material inconsistency) – Имеет место, если прочая информация противоречит информации, содержащейся в аудированной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно основы для выражения мнения аудитора по финансовой отчетности.

Существенное искажение факта (Material misstatement of fact) – Имеет место в прочей информации тогда, когда подобная информация, не связанная с содержанием аудированной финансовой отчетности, изложена или представлена неверно.

Существенные недостатки (Material weaknesses) – Недостатки в системе внутреннего контроля, способные оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Существенность (Materiality) – Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от величины статьи или ошибки, по которым

принимается суждение относительно их пропуска или искажения при определенных обстоятельствах. Следовательно, существенность скорее определяет пороговое или предельное значение, нежели является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

Незаконное присвоение активов (Misappropriation of assets) – Подразумевает кражу активов субъекта, часто совершаемую сотрудниками на сравнительно небольшие и несущественные суммы. Однако, в незаконное присвоение активов также может быть вовлечено руководство субъекта, которое имеет больше возможностей для маскировки и утаивания незаконного присвоения таким образом, что его очень трудно обнаружить.

Искажение (Misstatement) – Неточность в финансовой информации, которая может появиться вследствие ошибок или мошенничества (см. также *«Мошенничество» и «Ошибка»).*

Модифицированный аудиторский отчет (заключение) (Modified auditor's report) – Аудиторский отчет (заключение) считается модифицированным, если он содержит пояснительный параграф(-ы) или если аудитор выражает мнение, отличное от мнения без оговорки (безусловно-положительного мнения):

Аспекты, не оказывающие влияния на мнение аудитора (Matters That Do Not Affect the Auditor's Opinion)

Пояснительный параграф(-ы) (Emphasis of matter paragraph(s)) – Аудиторский отчет (заключение) может быть модифицирован посредством включения пояснительного параграфа для того, чтобы выделить аспект, влияющий на финансовую отчетность, который включен в примечание к финансовой отчетности, где данный аспект обсуждается более подробно. Включение такого пояснительного параграфа не влияет на мнение аудитора. Аудитор может также модифицировать аудиторский отчет (заключение) посредством использования пояснительного параграфа(-ов) в отношении аспектов, которые не оказывают влияние на финансовую отчетность.

Аспекты, оказывающие влияние на мнение аудитора (Matters That Do Affect the Auditor's Opinion)

Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение) (Qualified opinion) – Мнение с оговоркой выражается в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить мнение без оговорки (безусловно-положительное мнение), однако, разногласия с руководством субъекта или ограничение масштаба аудита не являются настолько существенными и глубокими, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения (Disclaimer of opinion) – Отказ от выражения мнения используется в том случае, если возможное влияние ограничения масштаба является настолько существенным и глубоким, что не позволяет аудитору получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение (Adverse opinion) – Отрицательное мнение выражается в том случае, если влияние какого-либо разногласия является настолько существенным и глубоким с точки зрения финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу о том, что внесение оговорки в аудиторский отчет (заключение) не будет достаточной мерой для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Мониторинг (в отношении контроля качества) (Monitoring (in relation to quality control)) – Процесс постоянного рассмотрения и оценки системы контроля качества фирмы, включая периодическое инспектирование выбранных завершенных соглашений, с целью получения фирмой разумной уверенности в том, что ее система контроля качества работает эффективно.

Мониторинг средств контроля (Monitoring of controls) – Процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в течение определенного периода. Он включает своевременную оценку организации и функционирования средств контроля, а также осуществления необходимых корректирующих мероприятий, адаптированных под изменения условиях. Мониторинг средств контроля является компонентом системы внутреннего контроля.

Национальная практика (аудита) (National practices (auditing)) – Руководства, не имеющие силы стандартов, определенных

уполномоченным органом на национальном уровне и обычно применяемых аудиторами при проведении аудита, обзора, прочих соглашений по выражению уверенности, или сопутствующих услуг.

Национальные стандарты (аудита) (National standards (auditing)) – Набор стандартов, определенных действующим законодательством или нормативными актами, или уполномоченным органом на национальном уровне, применение которых является обязательным при проведении аудита, обзора, прочих соглашений по выражению уверенности или сопутствующих услуг.

Сетевая фирма[8] (Network firm) – Субъект, находящийся под общим контролем, в общей собственности, или под общим руководством с фирмой или любым субъектом, который разумная и хорошо информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, сочла бы частью фирмы на национальном или международном уровне.

Несоответствие (Noncompliance) – Под данным термином понимаются как преднамеренные, так и непреднамеренные действия или бездействие, противоречащие действующему законодательству или нормативным актам, совершаемые субъектом, в котором проводится аудит.

Риск, не связанный с использованием выборки (Non-sampling risk) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Нестатистическая выборка (Non-statistical sampling) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Наблюдение (Observation) – Заключается в зрительном изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами; например, аудитор может наблюдать за проведением инвентаризации запасов персоналом субъекта или выполнением действий по контролю.

Начальное сальдо (Opening balances) – Остатки по счетам, которые имеются на начало периода. Начальное сальдо основывается на конечном сальдо предыдущего периода и отражает влияние операций

[8] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс), опубликованным в июне 2005 года. Определение термина «сетевая фирма» в Кодексе было пересмотрено в июне 2006 года. В то же самое время определение термина «сеть» было добавлено в Кодекс. Данные определения вступают в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, датированных 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

предыдущих периодов и учетной политики, применявшейся в предыдущем периоде.

Мнение (Opinion) – Аудиторский отчет (заключение) содержит четко выраженное мнение в письменной форме о финансовой отчетности. Мнение без оговорок выражается в том случае, когда аудитор приходит к выводу, что финансовая отчетность представляет достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности (см. *«Модифицированный аудиторский отчет (заключение)»).*

Другой аудитор (Other auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Прочая информация (Other information) – Финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности или аудиторского отчета (заключения) по такой отчетности), включенная – либо в соответствии с законодательством, либо в соответствии с устоявшейся практикой – в годовой отчет.

Общая стратегия аудита (Overall audit strategy) – Устанавливает масштаб, сроки и направление аудита и предоставляет руководство для разработки более детального плана аудита.

Партнер (Partner) – Лицо, наделенное руководящими полномочиями представлять фирму в отношении предоставления профессиональных услуг.

ПК или персональные компьютеры (также называемые микрокомпьютерами) (PCs or personal computers (also referred to as microcomputers)) – Экономичные, но вместе с тем мощные, автономные компьютеры общего назначения, состоящие, как правило, из монитора (устройство визуального вывода), системного блока, и клавиатуры с манипулятором типа «мышь». Эти механизмы могут быть объединены в портативных компьютерах (ноутбуках). Программы и информация могут храниться на жестком диске или на устройстве хранения данных со съемным носителем, таком как компакт-диск или дискета. ПК могут подключаться к интерактивным сетям, принтерам и прочим устройствам, таким как сканеры и модемы.

Персонал (Personnel) – Партнеры и сотрудники.

Планирование (Planning) – Разработка общей стратегии аудита и разработка плана аудита с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Совокупность (Population) - (см. *«Аудиторская выборка»).*

События после отчетной даты (Post-balance sheet events) - (см. *«Последующие события»).*

Практикующий профессиональный бухгалтер (Practitioner) – Публично практикующий профессиональный бухгалтер.

Предшествующий аудитор (Predecessor auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Основной аудитор (Principal auditor) - (см. *«Аудитор»).*

Профессиональный бухгалтер[9] (Professional accountant) – Лицо, являющееся членом организации-члена МФБ.

Публично практикующий профессиональный бухгалтер[10] (Professional accountant in public practice) – Профессиональный бухгалтер, вне зависимости от функциональной классификации (т.е. аудит, налоги или консалтинг), работающий в фирме, предоставляющей профессиональные услуги. Этот термин также используется для обозначения фирмы, объединяющей публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Профессиональный скептицизм (Professional skepticism) – Подразумевает наличие скептического склада ума и критическую оценку доказательств.

Профессиональные стандарты (Professional standards) – Стандарты соглашений КМСАВУ в соответствии с «Предисловием к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих Услуг» и соответствующие этические требования, обычно составляющие Части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ, и соответствующие национальные этические требования.

Средства контроля компьютерных программ (Programming controls) – Процедуры, предназначенные для предотвращения или обнаружения фактов несанкционированного внесения изменений в

---

[9] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ
[10] В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ

компьютерные программы, доступ к которым осуществляется через интерактивные терминальные устройства. Доступ может быть ограничен такими средствами контроля, как разделение операционных библиотек и библиотек по разработке программ, а также использование специализированного программного обеспечения для программных библиотек. Очень важно правильно документировать, контролировать и осуществлять мониторинг интерактивных изменений.

Перспективная оценка (Projection) – Перспективная финансовая информация, подготовленная на основе:

(а) Гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства субъекта, которые, возможно, но не обязательно будут иметь место в будущем, например, если некоторые субъекты находятся на организационной стадии или рассматривают возможность внесения существенных изменений в характер деятельности; или

(б) Сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущений.

Предложенный аудитор (Proposed auditor) - (см. *«Аудитор»)*

Перспективная финансовая информация (Prospective financial information) – Финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта. Перспективная финансовая информация может быть представлена в форме прогноза, перспективной оценки или их сочетания (см. *«Прогноз»* и *«Перспективная оценка»).*

Государственный сектор (Public sector) – Национальные, региональные (например, административно-территориальные единицы), местные (например, городские, районные) органы власти и прочие государственные субъекты (например, агентства, комитеты, управления и предприятия).

Мнение с оговоркой (Qualified opinion) - (см. *«Модифицированный аудиторский отчет (заключение)»).*

Система контроля качества (Quality controls) – Политика и процедуры, установленные аудиторской фирмой для обеспечения разумной уверенности в том, что фирма и ее персонал соответствуют профессиональным стандартам, требованиям

законодательства и регулирующих органов и что отчеты, выпущенные фирмой или партнером по проекту, соответствуют обстоятельствам.

Разумная уверенность (в контексте контроля качества) (Reasonable assurance (in the context of quality control)) – Высокий, но не абсолютный, уровень уверенности.

Разумная уверенность (в контексте соглашения по аудиту) (Reasonable assurance (in the context of audit engagement)) – Высокий, но не абсолютный, уровень уверенности, выраженный в позитивной форме в аудиторском отчете (заключении) о том, что аудированная информация не содержит существенных искажений.

Соглашение по выражению разумной уверенности (Reasonable assurance engagement) - (см. *«Соглашение по выражению уверенности»)*

Пересчет (Recalculation) – Подразумевает проверку математической точности документов или записей.

Связанная сторона (Related party) – сторона является связанной стороной субъекта, если:

(а) Такая сторона прямо или косвенно, через одного или более посредников:

(i) Контролирует субъект или находится под его контролем, или если субъект и такая сторона находятся под общим контролем (сюда относятся материнские предприятия, дочерние предприятия и другие дочерние предприятия одного материнского предприятия);

(ii) Имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или

(iii) Осуществляет совместный контроль над предприятием;

(б) Сторона является ассоциированным предприятием (как указано в МСБУ 28 *«Инвестиции в ассоциированные предприятия»*) данного субъекта;

(в) Сторона представляет собой совместное предприятие, участником которого является субъект (см. МСБУ 31 *«Участие в совместной деятельности»*);

(г) Сторона входит в состав ключевого управленческого персонала субъекта или его материнского предприятия;

(д) Сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в пункте (а) или (г);

(е) Сторона является предприятием, которое находится под контролем, совместным контролем или существенным влиянием кого-либо из лиц, указанных в пункте (г) или (д), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;

(ж) Сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников субъекта или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной субъекта.

Операции между связанными сторонами (Related party transaction) – Передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами независимо от того, назначена ли цена.

Сопутствующие услуги (Related services) – Согласованные процедуры и компиляция информации.

Повторное выполнение (Reperformance) – Независимое выполнение аудитором процедур или контрольных действий, которые первоначально были выполнены как часть системы внутреннего контроля субъекта, либо вручную, либо через СКИС.

Ответственная сторона (Responsible party) – Лицо (или лица), которое (-ые):

(а) В соглашении о прямой отчетности отвечает за предмет изучения; или

(б) В соглашении, основанном на утверждении, отвечает за информацию о предмете изучения (утверждение), а также может отвечать за предмет изучения.

Ответственная сторона может являться, а может и не являться стороной, которая нанимает практикующего профессионального бухгалтера (заказчик).

Обзор (в отношении контроля качества) (Review (in relation to quality control)) – Оценка качества выполненных работ и заключений,

сделанных другими.

Соглашение по обзору (Review engagement) – Целью соглашения по обзору является предоставление возможности аудитору определить на основе процедур, которые не обеспечивают всех доказательств, необходимых для аудита, существуют ли какие-нибудь аспекты, которые привлекли внимание аудитора и которые дают основание аудитору полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

Процедуры обзора (Review procedures) – Процедуры, необходимые для достижения цели соглашения по обзору, в первую очередь, это опросы персонала субъекта и аналитические процедуры, применяемые в отношении финансовой информации.

Процедуры по оценке риска (Risk assessment procedures) – Аудиторские процедуры, выполненные для обеспечения знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью оценки риска существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

Риск существенных искажений (Risk of material misstatement) - (см. *«Аудиторский риск»)*

Риск, связанный с использованием выборки (Sampling risk) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Элемент выборки (Sampling unit) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Масштаб аудита (Scope of an audit) – Аудиторские процедуры, которые, согласно мнению аудитора и на основании МСА, считаются необходимыми для достижения цели аудита в данных условиях.

Масштаб обзора (Scope of a review) – Процедуры обзора, проведение которых в данных условиях считается необходимым для достижения цели обзора.

Информация по сегментам (Segment information) – Информация, представленная в финансовой отчетности, относящаяся к отличительным компонентам, отраслевым и географическим аспектам субъекта.

Значимость (Significance) – Сравнительная важность вопроса, взятая в

контексте. Значимость вопроса определяется практикующим профессиональным бухгалтером в зависимости от контекста, в котором этот вопрос рассматривался. Этот вопрос может включать, например, перспективу повлиять на решение предполагаемых пользователей отчета практикующего профессионального бухгалтера; или, в качестве другого примера, контекстом может являться рассуждение о необходимости передачи информации о том или ином вопросе лицам, наделенным руководящими полномочиями, и о том, будет ли он расцениваться ими как значимый в рамках исполняемых ими обязанностей. Значимость может рассматриваться в точки зрения количественных и качественных факторов, таких как сравнительная значимость, характер и влияние на предмет изучения, и выраженные интересы предполагаемых пользователей или получателей.

Значительный риск (Significant risk) – Риск, требующий особого внимания при проведении аудита.

Субъект малого бизнеса (Small entity) – Субъект в котором:

(а) Собственность и управление сконцентрированы у небольшого числа лиц (обычно у одного); и

(б) Присутствует одно или несколько следующих условий:

  (i) Незначительное количество источников дохода;

  (ii) Несложная система ведения записей; и

  (iii) Ограниченная система внутреннего контроля, предполагающая наличие возможности для руководства обойти средства контроля.

Субъектам малого бизнеса обычно присущи характеристики, указанные в пункте (а), а также одна или несколько характеристик, указанных в пункте (б).

Аудиторский отчет (заключение) специального назначения (Special purpose auditor's report) – Отчет, составленный в связи с независимым аудитом финансовой информации, не являющийся аудиторским отчетом (заключения) по финансовой отчетности, включающий:

(а) Полный комплект финансовой отчетности, подготовленный в соответствии с иной всеобъемлющей основой бухгалтерского учета;

(б) Компонент полного комплекта финансовой отчетности общего

назначения или специального назначения, такой как отдельный финансовый отчет, указанные счета, элементы счетов, или статьи финансовой отчетности;

(в) Соответствие контрактным договоренностям; и

(г) Обобщенную финансовую отчетность.

Сотрудники (Staff) – Профессионалы, не являющиеся партнерами, включая всех привлеченных экспертов.

Статистическая выборка (Statistical sampling) - (см. *«Аудиторская выборка»)*

Стратификация (Stratification) - (см. *«Аудиторская выборка»).*

Информация о предмете изучения (Subject matters information) – Результат оценки или измерения предмета изучения. Именно в отношении информации о предмете изучения профессиональный бухгалтер собирает достаточные и надлежащие доказательства с целью получения разумной основы для выражения мнения в отчете (заключении) о выражении уверенности.

Последующие события (Subsequent events) – Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 10 «События после отчетной даты» рассматривает влияние на финансовую отчетность событий, как благоприятных, так и неблагоприятных, которые происходят между датой финансовой отчетности (называемой в МСБУ «отчетной датой») и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

(а) События, предоставляющие дополнительные доказательства условий, существовавших на дату финансовой отчетности; и

(б) События, указывающие на условия, возникшие после даты финансовой отчетности.

Процедуры проверки по существу (Substantive procedure) – Аудиторские процедуры, выполняемые для обнаружения существенных искажений на уровне утверждений; они подразделяются на два вида:

(а) Детальные тесты классов операций, сальдо счетов и раскрытий; и

(б) Расширенные аналитические процедуры (по существу).

Аудитор-преемник (Successor auditor) - (см. *«Аудитор»)*

Достаточность (Sufficiency) – Количественная мера аудиторских доказательств. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от риска искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Приемлемые критерии (Suitable criteria) - (см. *«Критерии»)*

Привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией (в целях МСКК 1) (Suitably qualified external person (for the purpose of ISQC 1)) – Привлеченное лицо, которое обладает качествами и профессиональной компетентностью, достаточной для выполнения роли партнера по проекту, например, партнер другой фирмы, или сотрудник (с соответствующим опытом) профессиональной организации бухгалтеров, члены которой могут проводить аудит и обзор исторической финансовой информации, выполнять прочие соглашения по выражению уверенности или оказывать сопутствующие услуги; либо организации, предоставляющей соответствующие услуги по контролю качества.

Обобщенная финансовая отчетность (Summarized financial statements) – Финансовая отчетность, обобщающая годовую финансовую отчетность субъекта, прошедшую аудит, с целью информирования групп пользователей, заинтересованных в выделении информации только по финансовым результатам деятельности и положению субъекта.

Дополнительная информация (Supplementary information) – Информация, представляемая вместе с финансовой отчетностью, которая не требуется в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, используемой для подготовки финансовой отчетности, такая информация, как правило, представляется либо в виде дополнительных таблиц, либо в виде дополнительных примечаний.

Высшее аудиторское учреждение (Supreme Audit Institution) – Публичный орган страны, который независимо от определения, структуры или организации, исполняет на основе закона высшие государственные функции аудита в данной стране.

Тест (Test) – Применение процедур в отношении одной или нескольких статей совокупности.

Тесты средств контроля (Tests of control) – Тесты, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности функционирования средств контроля для предотвращения или выявления и корректировки существенных искажений на уровне утверждений.

Лица, наделенные руководящими полномочиями (Those charged with governance) - (см. *«Руководящие полномочия»)*

Допустимая ошибка (Tolerable error) - (см. *«Аудиторская выборка»).*

Суммарная погрешность (Total error) - (см. *«Аудиторская выборка»).*

Журналы регистрации операций (Transactions logs) – Отчеты, предназначенные для создания аудиторского следа по каждой интерактивной операции. Такие отчеты часто документируют исходную информацию по операции (терминал, время и пользователь), а также детали операции.

Неопределенность (Uncertainty) – Ситуация, исход которой зависит от будущих действий или событий, не находящихся под прямым контролем субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

Знание субъекта и его среды (Understanding of the entity and its environment) – Представление аудитора о субъекте и его среде, состоящее из следующих компонентов:

(а) Отраслевые, законодательные и прочие внешние факторы, включая применяемую основу представления финансовой отчетности.

(б) Характер деятельности субъекта, включая выбор и применение учетной политики субъектом.

(в) Цели и стратегические планы, связанные с ними предпринимательские риски, которые могут повлечь существенное искажение финансовой отчетности.

(г) Оценка и обзор показателей финансовой деятельности субъекта.

(д) Система внутреннего контроля.

Мнение без оговорки (безусловно-положительное мнение) (Unqualified opinion) - (см. *«Мнение»).*

Сквозная проверка (Walk-through test) – Включает отслеживание одной или нескольких операций сквозь всю систему бухгалтерского учета.

Глобальная сеть (Wide Area Network (WAN)) – Коммуникационная

сеть, через которую осуществляется передача информации на обширной территории, например, между заводами, городами и странами. Глобальная сеть предоставляет интерактивный доступ к прикладным программам с удаленных терминалов. Несколько локальных сетей могут быть объединены в глобальную сеть.

Рабочие документы (Working papers) – Материалы, подготавливаемые аудитором или для него, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут храниться в форме данных, зафиксированных на бумажных носителях, фотопленке, в электронном формате, или на других носителях информации.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА 1 КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА В ФИРМАХ, ВЫПОЛНЯЮЩИХ АУДИТ И ОБЗОР ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ПРОЧИЕ СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, И СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

(Вступает в силу 15 июня 2006 года)♦*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Определения	6
Элементы системы контроля качества	7-8
Ответственность руководства фирмы за качество	9-13
Этические требования	14-27
Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений	28-35
Человеческие ресурсы	36-45
Выполнение соглашения	46-73
Мониторинг	74-93
Документация	94-97
Дата вступления в силу	98

Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услугам», в котором изложены требования к применению и полномочия МСКК.

* МСА 230 «Аудиторская документация» вызвал необходимость внесения изменений и дополнений в МСКК 1. Системы контроля качества в соответствии с измененным МСКК 1 должны быть внедрены до 15 июня 2006 года. Соответствующие изменения и дополнения включены в текст данного МСКК 1.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА В ФИРМАХ, ВЫПОЛНЯЮЩИХ АУДИТ И ОБЗОР ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ПРОЧИЕ СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, И СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта контроля качества (МСКК) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности фирмы за ее систему контроля качества аудита и обзора исторической финансовой информации, прочих соглашений по выражению уверенности и сопутствующим услугам. Данный МСКК должен применяться вместе с Частями А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс).

2. Дополнительные стандарты и руководства по ответственности персонала фирмы в отношении процедур контроля качества по определенным типам соглашений представлены в прочих публикациях Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ). Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации», например, устанавливает стандарты и предоставляет руководства по процедурам контроля качества аудита исторической финансовой информации.

3. **Фирма должна установить систему контроля качества, которая обеспечит разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал выполняют требования профессиональных стандартов, законодательства и нормативных актов и что отчеты (заключения), выпущенные фирмой или партнерами по проекту, соответствуют обстоятельствам.**

4. Система контроля качества состоит из политики, разработанной для достижения целей, описанных в параграфе 3, и процедур, необходимых для внедрения и мониторинга соблюдения данной политики.

5. Данный МСКК распространяется на все фирмы. Характер политики и процедур, разработанных отдельными фирмами для соответствия данному МСКК, зависит от различных факторов, таких как размер и операционные характеристики фирмы, а также от того, является ли фирма частью сети фирм.

Определения

6. В данном МСКК следующие термины имеют значения, представленные ниже:

   (а) «Документация по соглашению» (Engagement documentation) – Письменное отражение выполненной работы, полученных результатов, выводов, сделанных публично практикующим профессиональным бухгалтером (иногда используется термин «рабочие документы»). Документация по конкретному соглашению компилируется в аудиторском файле.

   (б) «Партнер по проекту» (Engagement partner) – Партнер или другие лица в фирме, отвечающие за соглашение (проект) и его выполнение, а также за отчет (заключение), выпущенный от лица фирмы, и, при необходимости, имеющие соответствующие полномочия, делегированные профессиональным, законодательным или регулирующим органом.

   (в) «Контрольный обзор качества выполнения соглашения» (Engagement quality control review) – Процесс, предназначенный для представления объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения).

   (г) «Проверяющий контроль качества выполнения соглашения» (Engagement quality control reviewer) – Партнер, другое лицо в фирме; внешние специалисты, имеющие соответствующую квалификацию; или команда, состоящая из таких лиц, обладающих достаточным и соответствующим опытом и полномочиями для объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения).

   (д) «Команда по проекту» (Engagement team) – Весь персонал, выполняющий соглашение (проект), включая всех экспертов, приглашенных фирмой для участия в соглашении (проекте).

(е) «Фирма» (Firm) – Индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество или другая организационно-правовая форма субъекта, объединяющего профессиональных бухгалтеров.

(ж) «Инспектирование» (Inspection) – В отношении завершенных соглашений – процедуры, призванные подтвердить выполнение командой по проекту политики и процедур контроля качества, установленных в фирме.

(з) «Котируемый субъект»* (Listed entity) – Субъект, чьи ценные бумаги, долевые или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются по правилам признанной фондовой биржи или другого эквивалентного органа.

(и) «Мониторинг» (Monitoring) – Процесс постоянного рассмотрения и оценки системы контроля качества фирмы, включая периодическое инспектирование выбранных завершенных соглашений, с целью получения разумной уверенности в том, что её система контроля качества работает эффективно.

(к) «Сетевая фирма» (Network firm)* - Субъект, находящийся под общим контролем, в общей собственности, или под общим руководством с фирмой или любым субъектом, который разумная и информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, сочла бы частью фирмы на национальном или международном уровне.

(л) «Партнер» (Partner) – Лицо, наделенное руководящими полномочиями представлять фирму в отношении предоставления профессиональных услуг.

---

* В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс), опубликованным в июне 2005 года. Определения терминов «фирма» и «сетевая фирма», изложенные в Кодексе, были пересмотрены в июне 2006 года. В то же время определение термина «сеть» было добавлено в Кодекс. Данные определения вступают в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, датированных 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

(м) «Персонал» (Personnel) – Партнеры и сотрудники.

(н) «Профессиональные стандарты» (Professional standards) – Стандарты соглашений КМСАВУ в соответствии с «Предисловием к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражении уверенности, и сопутствующим услуг» и соответствующие этические требования, обычно составляющие Части А и Б Кодекса МФБ, и соответствующие национальные этические требования.

(о) «Разумная уверенность» (Reasonable assurance) – В контексте данного МСКК, высокий, но не абсолютный уровень уверенности.

(п) «Сотрудники» (Staff) – Профессионалы, отличные от партнеров, включая всех привлеченных экспертов.

(р) «Привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией» (Suitably qualified external person) Привлеченное лицо, которое обладает качествами и профессиональной компетенцией, достаточной для выполнения роли партнера по проекту, например, партнер другой фирмы или сотрудник (с соответствующим опытом) профессиональной организации бухгалтеров, члены которой могут проводить аудит и обзор исторической финансовой информации, выполнять прочие соглашения по выражению уверенности или оказывать сопутствующие услуги; либо организации, предоставляющей соответствующие услуги по контролю качества.

Элементы системы контроля качества

7. Система контроля качества фирмы должна включать в себя политику и процедуры, охватывающие каждый их следующих элементов:

(а) Ответственность руководства фирмы за качество.

(б) Этические требования.

(в) Принятие и продолжение отношений с клиентом и

конкретных соглашений.

(г) Человеческие ресурсы.

(д) Выполнение соглашения.

(е) Мониторинг.

8. **Политика и процедуры контроля качества должны документироваться, и персонал фирмы должен быть ознакомлен с ними.** Они должны описывать политику и процедуры контроля качества, а также цели, для достижения которых они разработаны, они также должны информировать о том, что каждый сотрудник несет личную ответственность за качество и должен соблюдать вышеупомянутые политику и процедуры. Кроме того, фирма должна признавать важность получения ответной реакции своего персонала в отношении системы контроля качества. Более того, фирма должна поощрять свой персонал выдвигать предложения и сообщать о проблемах в системе контроля качества.

Ответственность руководства фирмы за качество

9. **Фирма должна разработать политику и процедуры для улучшения внутренней культуры, основывающейся на превалирующем значении качества при выполнении соглашений. Такая политика и процедуры должны требовать от старшего исполнительного директора (или лица, занимающего эквивалентную должность) или, при необходимости, управляющего совета партнеров (или эквивалентного органа) принятия на себя окончательной ответственности за качество в фирме.**

10. Руководство фирмы и примеры, которые оно подает, оказывают значительное влияние на внутреннюю культуру в фирме. Поощрение внутренней культуры, ориентированной на качество, зависит от четких, последовательных и постоянных действий и сообщений от всех уровней руководства фирмы, делающих акцент на политике и процедурах контроля качества и требующих:

(а) Выполнения работы в соответствии с профессиональными

стандартами, требованиями регулирующих органов и законодательства; и

(б) Выпуска отчета (заключения), соответствующего обстоятельствам.

Такие действия и примеры продвигают культуру, признающую и поощряющую высокое качество выполнения работ. Распространение такой культуры может происходить в процессе обучения, встреч, формальных и неформальных переговоров, объявления планов фирмы, а также посредством информационных бюллетеней, или меморандумов. Такая практика должна быть отражена во внутренней документации фирмы и материалах по обучению, а также в процедурах по оценке партнеров и сотрудников, таким образом, чтобы акцентировать внимание фирмы на важности качества и на том, как достичь этого на практике.

11. Особо важным для руководства фирмы является осознание того, что основополагающее требование к фирме, в отношении соблюдения качества при выполнении каждого соглашения преобладает над стратегией бизнеса фирмы. Соответственно:

(а) Фирма налагает на свое руководство ответственность таким образом, чтобы коммерческие приоритеты не преобладали над качеством выполняемых работ;

(б) Политика и процедуры фирмы по выполнению оценки, поощрения и продвижения (включая системы стимулирования) в отношении своего персонала разработаны с учетом преобладания требований фирмы к соблюдению качества; и

(в) Фирма выделяет значительные ресурсы для разработки, документирования и поддержания политики и процедур контроля качества.

12. **Все лица, на которых старшие исполнительные директора фирмы или управляющий совет партнеров возложили операционную ответственность за системы контроля качества фирмы, должны иметь достаточный и надлежащий опыт и**

навыки, а также необходимые полномочия для выполнения своих обязанностей.

13. Достаточный и надлежащий опыт и навыки позволяют ответственным лицам определить и изучить вопросы контроля качества, разработать соответствующую политику и процедуры. Необходимые полномочия позволяют им внедрить эту политику и процедуры.

Этические требования

14. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал выполняют соответствующие этические требования.

15. Этические требования, связанные с аудитом и обзором исторической финансовой информации, а также прочими соглашениями по выражению уверенности и сопутствующим услугам, обычно включают в себя Части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ, а также национальные требования, которые, как правило, более строги. Кодекс устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики, которые включают в себя:

(а) Порядочность;

(б) Объективность;

(в) Профессиональную компетентность и должную тщательность;

(г) Конфиденциальность; и

(д) Профессиональное поведение.

16. Части А и Б Кодекса МФБ включают в себя концептуальный подход к независимости в соглашениях по выражению уверенности, учитывающий угрозы независимости, применимые меры предосторожности и интересы общества.

17. Политика и процедуры фирмы выделяют фундаментальные принципы, осуществляемые посредством (а) действий руководства

фирмы, (б) обучения и повышения квалификации, (в) мониторинга и (г) процесса устранения несоответствий. Независимость в соглашениях по выражению уверенности настолько важна, что она рассматривается отдельно в нижеследующих параграфах 18-27. Данные параграфы должны рассматриваться вместе с требованиями Кодекса МФБ.

Независимость

18. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал, а также, при необходимости, прочие лица (включая экспертов, привлеченных персоналом фирмы или сетевой фирмы), охвачены и соблюдают требования по независимости в соответствии с Кодексом МФБ и национальными этическими требованиями. Такая политика и процедуры должны предоставить фирме возможность:

(а) Довести до сведения персонала и, при необходимости, до других лиц, охваченных такими требованиями, требования, предъявляемые фирмой к независимости; и

(б) Определить и оценить обстоятельства и отношения, вызывающие угрозы независимости, а также предпринять соответствующие действия для устранения этих угроз или их снижения до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности, или, если приемлемо, отказаться от выполнения соглашения.

19. Такая политика и процедуры должны требовать, чтобы:

(а) Партнеры по проекту предоставляли фирме соответствующую информацию по соглашениям с клиентами, включая масштаб услуг, чтобы фирма могла оценить общее влияние, если таковое имеет место быть, на требования к независимости;

(б) Персонал незамедлительно информировал фирму об обстоятельствах и отношениях, создающих угрозу независимости, для принятия надлежащих действий;

(в) Сбор и передача соответствующей информации надлежащему персоналу обеспечивали следующее:

(i) Фирма и ее персонал легко могли определить, соответствуют ли они требованиям к независимости;

(ii) Фирма могла поддерживать и обновлять свою документацию по независимости; и

(iii) Фирма могла предпринять соответствующие действия в отношении выявленных угроз независимости.

20. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что она проинформирована о нарушениях требований к независимости и способна предпринять надлежащие действия для решения этой проблемы. Политика и процедуры должны включать требования, предъявляемые:

(а) Ко всем лицам, на которых распространяются требования к независимости, - незамедлительно информировать фирму о нарушениях независимости, о которых им стало известно;

(б) К фирме – незамедлительно информировать о выявленных нарушениях такой политики и процедур:

(i) Партнера по проекту, который совместно с фирмой должен решить эту проблему; и

(ii) Прочий соответствующий персонал фирмы и всех лиц, на которых распространяются требования к независимости, которые должны предпринять надлежащие меры; и

(в) К партнеру по проекту и прочим лицам, указанным в параграфе (б) пункте (ii), - незамедлительно информировать фирму, при необходимости, о мерах, предпринятых для решения этой проблемы, чтобы фирма могла определить,

должна ли она предпринять дальнейшие действия.

21. Всеобъемлющее руководство по угрозам независимости и мерам предосторожности, включая применение в отношении конкретных ситуаций, представлено в Разделе 290 Кодекса МФБ.

22. Фирма, получившая сообщение о нарушении политики и процедур независимости, незамедлительно передает соответствующую информацию партнерам по проектам и другим уполномоченным лицам в фирме, и при необходимости, экспертам, привлеченным персоналом фирмы или сетевой фирмы, для принятия надлежащих действий. Эти действия, предпринятые фирмой и соответствующим партнером по проекту, включают в себя применение необходимых мер предосторожности для устранения угроз независимости или для их снижения до приемлемого уровня, или отказ от соглашения. Кроме того, фирма должна обучить персонал, который должен быть независимым, соблюдению требования независимости.

23. **По крайней мере, раз в год фирма должна собрать письменные подтверждения соответствия политике и процедурам контроля качества от всего персонала фирмы, который должен соблюдать независимость в соответствии с требованиями Кодекса МФБ и национальными этическими требованиями.**

24. Письменные подтверждения могут быть в бумажной или в электронной форме. Путем получения подтверждений и выполнения определенных действий по информации, указывающей на несоответствие, фирма демонстрирует, какую важность она придает независимости и акцентирует на этом вопросе внимание персонала.

25. Кодекс МФБ рассматривает угрозу знакомства, возникающую при использовании одного и того же состава персонала старшего звена в соглашении по выражению уверенности на протяжении длительного периода времени, и меры предосторожности, приемлемые для устранения этой угрозы. **Соответственно, фирма должна разработать политику и процедуры:**

    (a) Устанавливающие критерии для определения

необходимости принятия мер предосторожности с целью снижения угрозы знакомства до приемлемого уровня при использовании одного состава персонала старшего звена в соглашении по выражению уверенности на протяжении длительного периода времени; и

(б) Требующие проведения ротации партнеров по проекту после истечения определенного периода времени в соответствии с требованиями Кодекса МФБ и национальными этическими требованиями, которые обычно более строги, в отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов.

26. Использование одного состава персонала старшего звена в соглашениях по выражению уверенности на протяжении длительного периода времени может вызвать угрозу знакомства или иным образом ухудшить качество выполнения соглашения. Таким образом, фирма должна установить критерии для определения необходимости принять меры предосторожности для устранения угрозы. При определении соответствующих критериев фирма рассматривает такие вопросы как (а) характер соглашения, включая степень интереса общества к этому соглашению, (б) длительность участия персонала старшего звена в этом соглашении. Примеры мер предосторожности включают в себя ротацию персонала старшего звена или требование проведения контрольного обзора качества выполнения соглашения.

27. Кодекс МФБ признает, что угроза знакомства особенно существенна в контексте аудита финансовой отчетности котируемых субъектов. В отношении такого аудита Кодекс МФБ предусматривает ротацию партнеров по проекту по прошествии определенного периода, обычно не превышающего семь лет, и предоставляет соответствующие стандарты и руководства. Национальные требования могут предусматривать более короткий период.

Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений

28. Фирма должна разработать политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентом и конкретных соглашений, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма приняла или продолжила отношения и соглашения только в том случае, если она:

(а) Изучила порядочность клиента и не получила информацию, которая может привести к мнению, что клиент недостаточно порядочен;

(б) Обладает профессиональной компетентностью для выполнения соглашения и имеет для этого возможности, время и ресурсы; и

(в) Может выполнить этические требования.

Фирма должна получить необходимую информацию, до заключения соглашения с новым клиентом, при принятии решения о продолжении существующего соглашения, и при рассмотрении предложения заключить новое соглашение с существующим клиентом. После решения всех вопросов и принятия решения о принятии или продолжении отношений с клиентом или конкретного соглашения, фирма должна задокументировать процесс принятия решений по этим вопросам.

29. В отношении порядочности клиента вопросы, которые должна рассмотреть фирма, включают в себя, например:

- Идентификационные данные и деловую репутацию основных владельцев, ключевого руководящего состава, связанных сторон и лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Характер деятельности клиента, включая его деловую практику.
- Информацию о том, как основные владельцы, ключевое руководство и лица, наделенные руководящими полномочиями,

реагируют на такие вопросы как агрессивная интерпретация стандартов бухгалтерского учета и относятся к среде внутреннего контроля.

- Существование агрессивного отношения клиента к гонорарам фирмы и его стремления к минимизации гонорара.
- Наличие признаков неприемлемого ограничения масштаба работ.
- Признаки того, что клиент может быть вовлечен в отмывание денег или прочую преступную деятельность.
- Причины назначения фирмы и отказа от продления отношений с предыдущей фирмой.

Объем знаний фирмы в отношении порядочности клиента, как правило, увеличивается по мере продолжения отношений с таким клиентом.

30. Информация, которую фирма может получить по таким вопросам, может быть получена, например, в результате:

- Обсуждений, проведенных в соответствии с Кодексом МФБ, с существующими или предыдущими поставщиками профессиональных бухгалтерских услуг клиенту и обсуждений с прочими третьими сторонами.
- Ответов на запросы, адресованных персоналу других фирм или третьим сторонам, таких как банки, юридические советники и конкуренты по отрасли.
- Поиска по базам данных.

31 При рассмотрении того, обладает ли фирма навыками, профессиональной компетентностью, временем и ресурсами для заключения нового соглашения с новым или существующим клиентом, фирма изучает специфические требования указанные в соглашении, опыт существующего партнера и персонала на всех соответствующих уровнях. Фирма должна рассмотреть ответы на следующие вопросы:

- Обладает ли персонал фирмы знанием соответствующей отрасли или предмета изучения;

- Имеет ли персонал фирмы опыт работы с соответствующими требованиями регулирующих органов и требованиями к подготовке отчетности, либо насколько эффективным будет приобретение необходимых навыков и знаний;
- Имеет ли фирма достаточное количество сотрудников обладающих соответствующими знаниями и профессиональной компетентностью;
- Возможно ли, в случае необходимости, привлечение экспертов;
- Возможно ли, в случае необходимости, привлечение лица, отвечающего критериям и предъявляемым требованиям, для проведения контрольного обзора качества выполнения соглашения; и
- Может ли фирма завершить соглашение в оговоренные сроки.

32. Фирма также изучает, может ли заключение соглашения с новым или существующим клиентом вызвать фактический или потенциальный конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов, фирма должна решить, стоит ли ей заключать соглашение.

33. Процесс принятия решения о продолжении отношений с клиентом включает в себя рассмотрение значительных вопросов, возникавших за время оказания услуг по текущему или предыдущему соглашению, и их влияния на продолжение отношений. Например, клиент, возможно, начал расширять свой бизнес в направлении, по которому у фирмы нет необходимых знаний и опыта.

34. **Если фирма получает информацию, которая могла бы привести к отказу от заключения соглашения, в случае если бы эта информация была доступна раньше, политика и процедуры по продолжению оказания услуг по соглашению и отношений с клиентом должны учитывать следующее:**

    (a) Профессиональную и правовую ответственность, применимую к данным обстоятельствам, включая изучение того, имеется ли требование предоставления отчета лицу

или лицам, назначившим фирму на соглашение, или в некоторых случаях регулирующему органу; и

(б) Возможность отказа от выполнения соглашения или одновременного отказа от выполнения соглашения и полного прекращения отношений с клиентом.

35. Политика и процедуры по отказу от выполнения соглашения или одновременному отказу от выполнения соглашения и полного прекращения отношений с клиентом рассматривают вопросы, которые включают в себя:

- Обсуждение с соответствующим уровнем руководства клиента и лицами, наделенными руководящими полномочиями, соответствующих действий, которые фирма может предпринять, основываясь на соответствующих фактах и обстоятельствах.
- Если фирма определила, что необходимо отказаться от выполнения соглашения, обсуждение с соответствующим уровнем руководства клиента и лицами, наделенными руководящими полномочиями, отказа от выполнения соглашения или одновременного отказа от выполнения соглашения и полного прекращения отношений с клиентом, включая причины связанные с отказом.
- Изучение вопроса о том, имеются ли профессиональные, регулирующие или юридические требования продолжить выполнение соглашения или проинформировать регулирующие органы об отказе от выполнения соглашения или об одновременном отказе от выполнения соглашения и полном прекращении отношений с клиентом вместе с причинами отказа.
- Документирование значительных вопросов, консультации, заключения и основы для заключений.

Человеческие ресурсы

36. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма имеет достаточное количество сотрудников, обладающих соответствующими знаниями, профессиональной компетентностью и приверженностью этическим требованиям, необходимым для выполнения соглашения в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов, а также в том, что фирма или партнер по проекту выпускают отчеты (заключения), соответствующие обстоятельствам.

37. Такая политика и процедуры рассматривают следующие вопросы в отношении персонала:

(а) Наем;

(б) Оценка результатов работы;

(в) Навыки;

(г) Профессиональная компетентность;

(д) Профессиональный рост;

(е) Повышение в должности;

(ж) Поощрение; и

(з) Оценка потребностей в персонале.

Рассмотрение этих вопросов предоставляет возможность фирме определить количество и характеристики сотрудников, требуемых для выполнения соглашений. Процесс найма в фирме должен включать в себя процедуры, помогающие фирме выбрать порядочных сотрудников, способных развивать свои навыки и профессиональную компетентность, необходимые для выполнения работ фирмы.

38. Навыки и профессиональная компетентность могут быть развиты различными методами, включая:

- Профессиональное образование.

- Непрерывное профессиональное развитие, включая обучение.
- Опыт работы.
- Обучение более опытным персоналом, например, другими членами команды по проекту.

39. Постоянное поддержание профессиональной компетентности персонала фирмы зависит в значительной степени от соответствующего уровня непрерывного профессионального развития, обеспечивающего поддержание персоналом своих знаний и навыков. Таким образом, фирма должна акцентировать в своей политике и процедурах необходимость непрерывного обучения персонала всех уровней, и предоставлять ресурсы необходимые для обучения, а также оказывать содействие персоналу в развитии и поддержании навыков и профессиональной компетентности. При отсутствии внутренних технических и обучающих ресурсов или по какой-либо другой причине фирма может привлекать для этих целей внешних лиц, обладающих соответствующей квалификацией.

40. Процедуры фирмы по оценке результатов работы, поощрению и повышению в должности обеспечивают надлежащее признание и вознаграждение за повышение и поддержание профессиональной компетентности, а также соблюдение этических принципов. В частности, фирма:

    (а) Должна информировать персонал о своих ожиданиях в отношении результатов работы и этических принципов;

    (б) Должна оценивать персонал и давать советы по результатам работы, достигнутому прогрессу и карьерному росту; и

    (в) Должна помогать персоналу понять, что продвижение на позиции с большей ответственностью зависит, помимо всего прочего, от качества выполнения работы и следования этическим принципам, и что несоблюдение политики и процедур фирмы может повлечь за собой дисциплинарные действия.

41. Размер и специфические обстоятельства фирмы влияют на структуру процесса оценки результатов работы в фирме. Более мелкие фирмы, в частности, могут применять менее формальные методы оценки результатов работы своего персонала.

Назначение команды по проекту

42. Фирма должна возложить ответственность за выполнение каждого соглашения на партнера по проекту. Фирма должна разработать политику и процедуры, требующие, чтобы:

(а) Назначение и роль партнера по проекту были сообщены ключевым членам руководства клиента, а также лицам, наделенным руководящими полномочиями;

(б) Партнер по проекту обладает надлежащими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем для выполнения назначения; и

(в) Ответственность партнера по проекту четко определена и доведена до его сведения.

43. Политика и процедуры включают в себя систему мониторинга нагрузки и занятости партнеров по проектам, чтобы они имели достаточно времени для надлежащего выполнения своих обязанностей.

44. **Фирма также должна назначать надлежащих сотрудников, располагающих необходимыми навыками, профессиональной компетентностью и временем для выполнения соглашения в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями регулирующих органов и законодательства, а также для предоставления фирме и партнерам по проектам возможности выпуска отчетов (заключений), соответствующих обстоятельствам.**

45. Фирма должна разрабатывать процедуры по оценке навыков и профессиональной компетентности своего персонала. Навыки и профессиональная компетентность, рассматриваемые при назначении команды по проекту и при определении необходимого уровня надзора, включают в себя:

- Знание и практический опыт работы с соглашениями аналогичного характера и сложности, полученные в процессе соответствующего обучения или участия в соглашениях.
- Знание профессиональных стандартов, требований законодательства и регулирующих органов.
- Соответствующие технические знания, включая знания соответствующих информационных технологий.
- Знание соответствующих отраслей, в которых работает клиент.
- Способность применить профессиональное суждение.
- Знание политики и процедур контроля качества, используемых в фирме.

Выполнение соглашения

46. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что соглашения выполняются в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями регулирующих органов и законодательства, а также в том, что фирма и партнеры по проекту выпускают отчеты, соответствующие обстоятельствам.

47. Используя политику и процедуры, фирма должна обеспечить последовательное качественное выполнение соглашения. Очень часто для этого используются бумажные или электронные справочники-руководства, программное обеспечение или другие формы стандартных документов, а также материалы специализированных справочников по отрасли или предмету изучения. Рассматриваемые материалы включают в себя:

- Подходы к инструктажу команды по проекту для получения знания о целях их работы.
- Процессы соответствия применимым стандартам выполнения соглашений.

- Процессы надзора за выполнением соглашения, обучения и направления работы персонала.
- Методы обзора выполненной работы, значительных суждений и формы отчета, который необходимо выпустить.
- Соответствующее документирование выполненной работы, сроков и масштаба обзора.
- Процесс обновления политик и процедур.

48. Очень важно, чтобы все члены команды по проекту знали цели выполняемой ими работы. Работа в команде и обучение необходимы для содействия менее опытным членам команды по проекту в понимании целей выполняемой ими работы.

49. Надзор включает в себя:

- Отслеживание этапов выполнения соглашения.
- Изучение навыков и профессиональной компетентности отдельных членов команды по проекту, т.е. имеют ли они достаточно времени для выполнения их работы, знают ли они инструкции, и выполняется ли работа в соответствии с запланированным подходом к выполнению соглашения.
- Рассмотрение значительных вопросов, возникающих в ходе соглашения, изучение их значительности и соответствующая модификация запланированного подхода.
- Определение вопросов для консалтинга или рассмотрения более опытными членами команды по проекту в ходе выполнения соглашения.

50. Ответственность за обзор основана на том, что более опытные члены команды по проекту, включая партнера по проекту, выполняют обзор работы, выполненной менее опытными членами команды по проекту. Лица, выполняющие обзор, должны проверять работу на предмет следующего:

(а) Была ли работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов;

(б) Были ли вынесены значительные вопросы на дальнейшее рассмотрение;

(в) Были ли получены соответствующие консультации, и были ли вынесенные заключения задокументированы и выполнены;

(г) Необходимо ли пересмотреть характер, сроки и масштаб выполненной работы;

(д) Подтверждает ли выполненная работа сделанные заключения, и задокументирована ли она надлежащим образом;

(е) Являются ли полученные доказательства достаточными и надлежащими для подтверждения отчета; и

(ж) Были ли достигнуты цели процедур по соглашению.

Консультации

51. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что:

(а) Были получены соответствующие консультации по трудным и спорным вопросам;

(б) Доступны достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;

(в) Характер и масштаб консультаций задокументированы; и

(г) Заключения, вытекающие из консультаций, документируются и выполняются.

52. Консультации включают в себя обсуждение, на соответствующем профессиональном уровне, с сотрудниками или внешними лицами, обладающими специализированным опытом для решения трудных или спорных вопросов.

53. Консультации используют соответствующие исследовательские ресурсы, коллективный и технический опыт фирмы. Консультации

помогают улучшить качество и применение профессионального суждения. Фирма должна стремиться разработать культуру, в которой консультации признаются как сильные стороны, и поощрять персонал получать консультации по трудным и спорным вопросам.

54. Эффективные консультации с другими специалистами предусматривают, чтобы консультанты были обеспечены соответствующими фактами, которые позволят им предоставить информативную консультацию по техническим, этическим или прочим вопросам. Процедуры консультирования предусматривают получение консультаций у лиц, обладающих соответствующим знанием, стажем и опытом, в пределах фирмы или, при необходимости, вне фирмы по значительным техническим, этическим и прочим вопросам, а также соответствующее документирование и выполнение заключений, сделанных на основе консультаций.

55. Фирма, которой необходимы внешние консультации, например, фирма, не имеющая соответствующих внутренних ресурсов, может воспользоваться консалтинговыми услугами, предоставляемыми (а) другими фирмами, (б) профессиональными или регулирующими органами, или (в) коммерческими организациями, предоставляющими соответствующие услуги по контролю качества. До подписания соглашения об оказании таких услуг, фирма должна удостовериться в том, что внешний провайдер обладает достаточной профессиональной квалификацией для этой цели.

56. Документирование консультаций у других специалистов по трудным или спорным вопросам согласовывается и лицом, которому нужны консультации, и консультантом. Документирование должно быть достаточно полным и подробным, чтобы предоставить знание о:

    (а) Вопросе, по которому нужна была консультация; и

    (б) Результатах консультации, включая все принятые решения, на чем базировались эти решения, и как они были выполнены.

Разногласия во мнении

57. Фирма должна разработать политику и процедуры для устранения разногласий во мнениях среди членов команды по проекту с консультантами и, при необходимости, между партнером по проекту и проверяющим контроль качества выполнения соглашения. Сделанные заключения должны быть задокументированы и выполнены.

58. Такие процедуры помогают выявить разногласия во мнениях на ранней стадии, предоставить четкое руководство по действиям, которые необходимо предпринять по ним, и предусматривают документирование устранения различий и выполнения сделанных заключений. **Отчет не должен выпускаться до решения этих вопросов.**

59. Фирма, использующая привлеченное лицо, обладающее соответствующей профессиональной квалификацией, для проведения обзора контроля качества, признает, что могут возникнуть разногласия во мнениях и разработать процедуры для устранения этих разногласий, например, путем консультирования у других практикующих профессиональных бухгалтеров, или фирм, или профессиональных и регулирующих органов.

Контрольный обзор качества выполнения соглашения

60. Фирма должна разработать политику и процедуры, предусматривающие для определенных соглашений проведение контрольного обзора качества, предоставляющего объективную оценку значительных суждений, сделанных командой по проекту, и выводов, отраженных при формулировке отчета. Такая политика и процедуры должны:

(а) Предусматривать проведение контрольного обзора качества по всем аудитам финансовой отчетности котируемых субъектов;

(б) Устанавливать критерии, по которым прочие аудиты и обзоры исторической финансовой информации, а также прочие соглашения по выражению уверенности и

сопутствующим услугам должны оцениваться для определения необходимости проведения контрольно обзора качества; и

(в) **Предусматривать контрольный обзор качества по всем соглашениям, отвечающим критериям, установленным в соответствии с пунктом (б).**

61. Политика и процедуры фирмы должны предусматривать завершение контрольного обзора качества выполнения соглашения до выпуска отчета.

62. Критерии, которые фирма рассматривает при определении соглашений, отличных от аудита финансовой отчетности котируемых субъектов, по которым необходимо провести контрольный обзор качества выполнения соглашения, включают:

- Характер соглашения, включая степень интереса общества к нему;
- Определение необычных обстоятельств или рисков соглашения или класса соглашений;
- Рассмотрение вопроса о необходимости проведения контрольного обзора качества выполнения соглашения для выполнения требований регулирующих органов или законодательства.

63. **Фирма должна разработать политику и процедуры, устанавливающие:**

(а) Характер, сроки выполнения и масштаб контрольного обзора качества выполнения соглашения;

(б) Критерии, предъявляемые к лицу, проверяющему контроль качества выполнения соглашения; и

(в) Требования к документированию контрольного обзора качества выполнения соглашения.

Характер, сроки выполнения и масштаб контрольного обзора качества выполнения соглашения

64. Контрольный обзор качества выполнения соглашения обычно включает в себя обсуждение с партнером по проекту, обзор финансовой отчетности или прочей информации о предмете изучения и отчета, а также, в особенности, изучение приемлемости отчета. Он также включает в себя обзор выбранных рабочих документов, связанных со значительными суждениями, которые сделала команда по проекту, и достигнутыми заключениями. Масштаб обзора зависит от сложности соглашения и риска, что отчет может не соответствовать обстоятельствам. Обзор не уменьшает ответственности партнера по проекту.

65. Контрольный обзор качества выполнения соглашения по аудиту финансовой отчетности котируемых субъектов должен включать в себя:

- Оценку командой по проекту независимости фирмы в отношении определенного соглашения.
- Изучение значительных рисков, выявленных в ходе выполнения соглашения, и ответных действий по этим рискам.
- Изучение сделанных суждений, в частности, в отношении существенности и значительных рисков.
- Изучение получения соответствующих консультаций по вопросам, по которым имелись разногласия во мнении, или прочим трудным и спорным вопросам, а также изучение заключений, сделанных на основе полученных консультаций.
- Изучение значительности и диспозиции исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения соглашения.
- Рассмотрение вопросов, о которых необходимо информировать руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, а, при необходимости, и прочие стороны, такие как регулирующие органы.

- Изучение выбранных для обзора рабочих документов на предмет отражения выполненной работы в отношении значительных суждений и подтверждения сделанных заключений.
- Надлежащий характер отчета, который должен быть выпущен.

Контрольные обзоры качества выполнения соглашений, отличных от аудита финансовой отчетности котируемых субъектов, могут, в зависимости от обстоятельств, включать все или некоторые из вышеуказанных вопросов.

66. Лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения, должно проводить обзор в оговоренные сроки по определенным этапам в ходе выполнения соглашения так, чтобы значительные вопросы могли быть решены к удовлетворению проверяющих до выпуска отчета.

67. Если лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения, сделало рекомендации, которые партнер по проекту не принимает, и вопрос, по мнению проверяющего, остается нерешенным, отчет (заключение) не выпускается вплоть до решения этого вопроса в соответствии с процедурами фирмы в отношении устранения разногласий во мнениях.

Критерии, предъявляемые к лицу, проверяющему контроль качества выполнения соглашения

68. **Политика и процедуры фирмы должны рассматривать процесс назначения лиц, проверяющих контроль качества выполнения соглашения, и устанавливать правомочность такого назначения, основываясь на:**

    (а) Технической квалификации, необходимой для выполнения данной роли, включая необходимые профессиональные знания, опыт и полномочия; и

    (б) Масштабе консультаций, которые лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения, может предоставить по соглашению без нарушения собственной объективности.

69. Политика и процедуры фирмы по технической квалификации лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения, должны учитывать технический опыт, стаж и полномочия, необходимые для выполнения данной роли. Что является достаточным и соответствующим техническим опытом, стажем и полномочиями, зависит от обстоятельств соглашения. Кроме того, лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения по аудиту финансовой отчетности котируемого субъекта, должно обладать достаточным и соответствующим опытом, стажем и полномочиями, чтобы выполнять функции партнера по проекту по аудиту финансовой отчетности котируемых субъектов.

70. Политика и процедуры фирмы должны обеспечивать объективность лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения. Например, лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения:

    (а) Не может быть выбрано партнером по проекту;

    (б) Не может участвовать иным образом в соглашении в течение периода обзора;

    (в) Не может принимать решения за команду по проекту; и

    (г) Не может являться предметом других требований, которые могли бы поставить под сомнение объективность проверяющего.

71. В процессе выполнения соглашения партнер по проекту может получать консультации у лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения. Такие консультации не должны ставить под сомнение приемлемость лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения, для выполнения своей роли. Если характер и масштаб консультаций значителен, как проверяющий, так и команда по проекту, должны поддерживать объективность проверяющего. Если это невозможно, необходимо назначить другого сотрудника или привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией, для выполнения роли либо лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения, либо консультанта по проекту. Политика фирмы должна

предусматривать процедуру замещения лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения, в случае если выполнение объективного обзора поставлено под угрозу.

72. Индивидуально практикующие профессиональные бухгалтеры или небольшие фирмы могут привлекать внешнее лицо, обладающее соответствующей квалификацией, при наличии соглашений, по которым необходимо провести контрольный обзор качества выполнения соглашения. Также индивидуально практикующие профессиональные бухгалтеры или небольшие фирмы могут привлекать другие фирмы для выполнения контрольного обзора качества выполнения соглашения. Если фирма использует привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией, то фирма должна выполнять требования и руководства, изложенные в параграфах 68-71.

Документирование контрольного обзора качества выполнения соглашения

73. **Политика и процедуры фирмы по документированию контрольного обзора качества выполнения соглашения должны предусматривать документирование:**

    (а) В**ыполнения процедур, предусмотренных политикой фирмы по контрольному обзору качества выполнения соглашения;**

    (б) Завершения контрольного обзора качества выполнения соглашения до выпуска отчета; и

    (в) Того, что проверяющий считает, что не существует нерешенных вопросов, которые могли бы привести проверяющего к мнению о несоответствии значительных суждений команды по проекту и достигнутых заключений.

Документация по соглашению

Завершение формирования окончательного файла по соглашению

73а. **Фирма должна разработать политику и процедуры для команды по проекту, направленные на своевременное**

завершение подготовки окончательного файла по соглашению после утверждения отчетов по соглашению.

73б. Законодательство или нормативные акты могут предписывать сроки, к которым, по определенным типам соглашений, должен быть подготовлен окончательный файл по соглашению. Если законодательство или нормативные акты не предписывают таких сроков, фирма должна установить свои сроки, соответствующие характеру соглашений и отражающие необходимость своевременного завершения подготовки окончательного файла по соглашению. В случае аудита, например, такие сроки обычно составляют не более 60 дней после даты аудиторского отчета (заключения).

73в. Если были выпущены два или более отчета (заключения) в отношении одной и той же информации о предмете изучения субъекта, политика и процедуры фирмы в отношении сроков подготовки окончательного файла соглашения должны рассматривать каждый отчет (заключение) как отдельное соглашение. Например, если фирма выпускает аудиторский отчет (заключение) по компоненту финансовой отчетности в целях подготовки консолидированной отчетности группы и затем аудиторский отчет (заключение) по той же финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства.

Конфиденциальность, безопасное хранение, целостность, доступность и восстанавливаемость документации по соглашению

73г. Фирма должна разработать политику и процедуры для обеспечения конфиденциальности, безопасного хранения, целостности, доступности и возможности восстановить документацию по соглашению.

73д. Соответствующие этические требования определяют обязанность персонала фирмы по постоянному соблюдению конфиденциальности информации, содержащейся в документации по соглашению, если только клиент не дал разрешение на раскрытие информации или не существует юридической или профессиональной обязанности по раскрытию. Некоторые законы

или нормативные акты могут вводить дополнительные обязательства по соблюдению персоналом фирмы конфиденциальности в отношении клиента, в частности, если затрагивается информация личного характера.

73е. Если соглашение задокументировано на бумаге или в электронном формате, или на других видах носителей, целостность, доступность и возможность восстановления основных данных может быть подвергнута риску, если документация может быть изменена, дополнена или удалена без санкционирования фирмой, или если она может быть навсегда утеряна или повреждена. Соответственно, фирма должна разработать и внедрить надлежащие средства контроля в отношении документации по соглашению для того, чтобы:

(а) Определить, когда и кем была подготовлена, изменена или проверена документация по соглашению;

(б) Защитить целостность информации на всех этапах соглашения, особенно если информация распределяется внутри команды по проекту или передается другим сторонам через Интернет;

(в) Предотвратить несанкционированное изменение документации по соглашению; и

(г) Предоставить доступ к документации по соглашению команде по проекту и прочим уполномоченным сторонам для надлежащего выполнения ими своих обязанностей.

73ж. Средства контроля, которые фирма может разработать и внедрить для соблюдения конфиденциальности, безопасного хранения, целостности, доступности и возможности восстановления документации по соглашению, могут включать, например:

- Использование паролей членами команды по проекту для ограничения доступа несанкционированных пользователей к документации по соглашению в электронном формате.
- Адекватный механизм сохранения резервных копий документации по соглашению в электронном формате на соответствующих этапах в ходе соглашения.

- Процедуры для надлежащего распределения документации по соглашению среди членов команды по проекту на начальном этапе соглашения, ее обработки в ходе выполнения соглашения, а также формирования окончательного файла на завершающем этапе выполнения соглашения.
- Процедуры, ограничивающие доступ и позволяющие надлежащим образом обеспечить распределение и хранение документации по соглашению в бумажном формате.

73з. Из практических соображений оригиналы документации в бумажном формате могут быть отсканированы для включения в аудиторский файл по соглашению. В этом случае фирма должна применять соответствующие процедуры, которые требуют от членов команды по проекту:

(а) Делать отсканированные копии, которые полностью отражают содержание бумажных оригиналов документации, включая подписи, перекрестные ссылки и аннотации;

(б) Включать отсканированные копии в файл по соглашению, включая индексацию и подписание сканированных копий, при необходимости; и

(в) Обеспечить возможность получения и последующей печати отсканированных копий при необходимости.

Фирма должна рассмотреть вопрос о том, сохранять ли оригиналы документации в бумажном формате после того, как они были отсканированы, с целью соблюдения требований законодательства, регулирующих органов или по каким бы то ни было иным причинам.

Сроки хранения документации по соглашению

73и. **Фирма должна разработать политику и процедуры по срокам хранения документации по соглашению в течение периода, достаточного для удовлетворения потребностей фирмы или требуемого в соответствии с законодательством или нормативными актами.**

73к. Потребности фирмы в документации по соглашению и срок хранения зависят от характера соглашения и обстоятельств фирмы, например, в связи с тем, что документация по соглашению может содержать информацию, не теряющую свое значение для будущих соглашений. Срок хранения может также зависеть от других факторов, таких как требования местного законодательства или регулирующих органов, устанавливающие срок хранения документации по определенным типам соглашений, или существование общепринятых сроков хранения в юрисдикциях, в которых отсутствуют специфические требования законодательства или регулирующих органов. В отношении соглашений по аудиту срок хранения обычно составляет не менее пяти лет после даты аудиторского отчета (заключения), или даты аудиторского отчета (заключения) по консолидированной финансовой отчетности, если он был выпущен позже.

73л. Процедуры, которые должны быть приняты фирмой в отношении сроков хранения документации по соглашению, должны включать в себя, процедуры, которые:

- Предоставляют возможность восстановить документацию по соглашению и получить доступ к ней в течение срока хранения, что особенно важно для электронной документации, так как технологии могут быть обновлены или изменены с течением времени.
- Предоставляют, при необходимости, возможность отследить изменения, внесенные в документацию по соглашению после подготовки окончательного файла по соглашению.
- Предоставляют возможность уполномоченным внешним сторонам получить доступ и провести обзор документации по определенным соглашениям в целях контроля качества или в иных целях.

Право собственности на документацию по соглашению

73м. Если иное не предусмотрено законодательством или нормативными актами, документация по соглашению является собственностью фирмы. Фирма может, по своему

усмотрению, предоставлять часть или выдержки из документации по соглашению клиентам при условии, что такие раскрытия не могут быть использованы для преуменьшения в действительности выполненных работ или, в случае соглашений по выражению уверенности, не угрожают независимости фирмы или ее персонала.

Мониторинг

74. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что политика и процедуры, связанные с системой контроля качества, являются релевантными, адекватными, функционирующими эффективно, и соответствуют принятой практике. Такая политика и процедуры должны включать в себя постоянное изучение и оценку системы контроля качества фирмы, включая периодическое инспектирование выбранных завершенных соглашений.

75. Цель проведения мониторинга соответствия политике и процедурам контроля качества заключается в проведении оценки:

    (а) Выполнения профессиональных стандартов, требований регулирующих органов и законодательства;

    (б) Того, что система контроля качества является адекватной и эффективно функционирующей; и

    (в) Того, что политика и процедуры контроля качества в фирме применялись надлежащим образом для того, чтобы предоставить уверенность в том, что отчеты, выпускаемые фирмой или партнером по проекту, соответствуют обстоятельствам.

76. Фирма должна возлагать ответственность за процесс мониторинга на партнера, партнеров или других лиц, обладающих достаточным и надлежащим опытом и полномочиями в фирме для осуществления этой обязанности. Мониторинг системы контроля качества фирмы должен выполняться компетентными лицами и охватывать как

адекватность, так и эффективность функционирования системы контроля качества.

77. Постоянное изучение и оценка системы контроля качества должно включать в себя такие вопросы как:

- Анализ:
  - Изменений в профессиональных стандартах, требованиях законодательства и регулирующих органов, и их отражения в политике и процедурах фирмы, при необходимости;
  - Письменных подтверждений соответствия политике и процедурам по независимости;
  - Непрерывного профессионального развития, включая обучение; и
  - Обсуждений, связанных с принятием и продолжением отношений с клиентом и конкретных соглашений.
- Определение исправительных действий и усовершенствований, которые необходимо предпринять в отношении системы, включая внесение изменений в политику и процедуры фирмы по образованию и обучению.
- Информирование соответствующего персонала фирмы о слабых сторонах, выявленных в системе на уровне знания системы или соответствия ей.
- Последующее отслеживание соответствующим персоналом фирмы своевременности внесения необходимых модификаций в политику и процедуры контроля качества.

78. Инспектирование выбранных завершенных соглашений обычно выполняется по циклам. Соглашения, выбранные для инспектирования, должны включать, по крайней мере, по одному соглашению с участием каждого партнера по проекту в течение цикла инспектирования, который обычно не превышает трех лет. Метод определения цикла инспектирования, включая сроки выбора отдельных соглашений, зависит от многих факторов, включая:

- Размер фирмы.
- Количество и географическое расположение офисов.
- Результаты прошлых процедур мониторинга.
- Уровень полномочий персонала и офисов (например, уполномочены ли отдельные офисы проводить свое собственное инспектирование, или только головной офис имеет такое право).
- Характер и сложность практики и организации фирмы.
- Риски, связанные с клиентами фирмы и конкретными соглашениями.

79. Процесс инспектирования должен включать в себя выбор отдельных проектов, некоторые из которых могут быть выбраны без предварительного уведомления команды по проекту. Лица, инспектирующие соглашения, не должны участвовать в выполнении соглашения или контрольном обзоре качества. При определении масштаба инспектирования фирма может учитывать масштаб или заключения независимых внешних программ инспектирования. В тоже время независимые внешние программы инспектирования не могут заменить внутренней программы мониторинга фирмы.

80. Небольшие фирмы и индивидуально практикующие профессиональные бухгалтеры могут привлекать внешних лиц, обладающих соответствующей квалификацией, или другие фирмы для выполнения инспектирования соглашений и прочих процедур мониторинга. Они также могут определить условия по обмену ресурсами с другими соответствующими организациями для выполнения мониторинга.

81. **Фирма должна оценить влияние недостатков, выявленных в результате мониторинга, а также определить:**

    (a) Являются ли они недостатками, которые не обязательно указывают на неадекватность системы контроля качества фирмы для обеспечения разумной уверенности о

соответствии профессиональным стандартам, требованиям регулирующих органов и законодательства, а также в том, что отчеты, выпущенные фирмой, соответствуют обстоятельствам; или

(б) Являются ли они систематическими, повторяющимися или значительными недостатками иного рода, требующими незамедлительных исправительных действий.

82. Фирма должна информировать соответствующих партнеров по проекту и прочий соответствующий персонал о недостатках, выявленных в результате мониторинга, и рекомендациях по соответствующим исправительным действиям.

83. В результате оценки каждого типа недостатков фирма должна выдать рекомендации по одному или более вопросам, указанным ниже:

(а) Выполнение соответствующих корректирующих действий в отношении отдельного соглашения или сотрудника;

(б) Информирование о результатах оценки лиц, ответственных за обучение и профессиональное развитие;

(в) Изменения в политике и процедурах контроля качества; и

(г) Дисциплинарные действия в отношении лиц, не выполняющих требования политики и процедур фирмы, особенно тех, кто нарушает эти требования не в первый раз.

84. Если результаты мониторинга указывают на то, что отчет может не соответствовать обстоятельствам или что процедуры были упущены в ходе выполнения соглашения, фирма должна определить, какие действия необходимо предпринять, чтобы соответствовать профессиональным

стандартам, законодательству и нормативным актам. Она также должна рассмотреть вопрос о необходимости получения юридической консультации.

85. По крайней мере, раз в год фирма должна информировать о результатах мониторинга своей системы контроля качества партеров по проекту и прочий соответствующий персонал фирмы, включая старших исполнительных директоров фирмы или, при необходимости, свой управляющий совет партнеров. Это должно позволить фирме и этим лицам предпринять незамедлительные и надлежащие действия в соответствии с их ролями и ответственностью. Информация должна включать:

(а) Описание выполненных процедур мониторинга.

(б) Заключения, сделанные на основе мониторинга.

(в) При необходимости, описание систематических, повторяющихся или значительных недостатков иного рода, а также действий, предпринятых для устранения или изменения этих недостатков.

86. Предоставление отчетности по выявленным недостаткам лицам, не являющимся соответствующими партнерами по проекту, обычно не включает в себя название рассматриваемых соглашений, если только это не требуется для надлежащего выполнения своих обязанностей лицами, не являющимися партнерами по проекту.

87. Некоторые фирмы функционируют как часть сети фирм, и могут внедрить некоторые или все процедуры по мониторингу в соответствии с сетевым руководством. Если фирма работает в сети в соответствии с общей политикой и процедурой мониторинга, разработанными для соответствия данному МСКК, и фирма полагается на такую систему мониторинга, то:

(а) По крайней мере, раз в год, сеть должна информировать соответствующие лица в сетевых фирмах об общем масштабе, объемах и результатах мониторинга;

(б) Для осуществления необходимых действий сеть должна незамедлительно информировать соответствующие лица в сетевой фирме или фирмах обо всех недостатках в системе контроля качества; и

(в) Партнеры по проекту в сетевых фирмах должны иметь право полагаться на результаты мониторинга, проводимого сетью, если только фирмы или сеть не предусматривают иного.

88. Надлежащая документация по мониторингу должна:

(а) Устанавливать процедуры мониторинга, включая процедуры по выбору завершенных проектов для инспектирования;

(б) Отражать оценку:

(i) Выполнения профессиональных стандартов, законодательства и нормативных актов;

(ii) Адекватности и эффективности внедрения системы контроля качества; и

(iii) Надлежащего применения политик и процедур контроля качества фирмы, обеспечивающих уверенность в том, что отчеты (заключения), выпущенные фирмой или партнером по проекту, соответствуют обстоятельствам.

(в) Определять выявленные недостатки, оценивать их влияние и устанавливать базу для определения необходимости дальнейших действий.

Жалобы и обвинения

89. Фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что она надлежащим образом реагирует на:

(а) Жалобы и обвинения в том, что работа, выполненная фирмой, не соответствует профессиональным стандартам, требованиям регулирующих органов и законодательства; и

(б) Обвинения в нарушении системы контроля качества фирмы.

90. Жалобы и обвинения (не включая надуманные) могут возникнуть внутри и вне фирмы. Они могут быть поданы персоналом фирмы, клиентами или другими третьими сторонами. Они могут быть получены членами команды по проекту или прочим персоналом фирмы.

91. Как часть процесса рассмотрения жалоб и обвинений, фирма должна разработать каналы получения заявлений с жалобами и обвинениями от персонала фирмы, обеспечивающие возможность продолжения работы без страха наказания за поданные заявления.

92. Фирма должна изучать такие жалобы и обвинения в соответствии с установленной политикой и процедурами. За процессом рассмотрения заявлений должен наблюдать партнер, обладающий достаточным и соответствующим опытом и полномочиями в фирме, но который никаким иным способом не участвует в соглашении, а также, при необходимости, должен привлекаться юридический консультант. Небольшие фирмы и индивидуально практикующие профессиональные бухгалтеры могут воспользоваться услугами привлеченного лица, обладающего соответствующей квалификацией, или другой фирмы для такого расследования. Жалобы, обвинения, и ответы на них должны документироваться.

93. Если результаты расследования указывают на неадекватность структуры или неэффективность функционирования процедур и политики контроля качества фирмы или на несоблюдение требований системы контроля качества одним или несколькими лицами, фирма должна предпринять адекватные действия в соответствии с параграфом 83.

Документирование

94. Фирма должна разработать политику и процедуры, предусматривающие подготовку соответствующей документации для представления доказательств функционирования каждого элемента ее системы контроля качества.

95. Способ документирования этих вопросов фирма определяет самостоятельно. Например, крупные фирмы могут использовать электронные базы данных для документирования вопросов, таких как подтверждение независимости, оценка результатов деятельности и результаты мониторинга. Небольшие фирмы могут использовать менее формальные методы, такие как ручные записи, контрольные листы и формы.

96. Факторы, которые необходимо рассмотреть при определении формы и содержания документации, подтверждающей функционирование каждого элемента системы контроля качества, включают в себя:

- Размер фирмы и количество офисов.
- Уровень полномочий, как персонала, так и офисов.
- Характер и сложность практики и организации фирмы.

97. Фирма должна хранить документацию в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, выполняющие процедуры мониторинга, смогли оценить соответствие фирмы ее системе контроля качества, или в течение более длительного времени, если это требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами.

Дата вступления в силу

98. Системы контроля качества в соответствии с этим МСКК должны быть внедрены до 15 июня 2005 года. Фирма должна рассмотреть вопрос необходимости соответствующих действий по переходу в отношении соглашений, выполняемых на эту дату.

Применение в государственном секторе

1. *Некоторые термины МСКК, такие как «партнер по проекту» и «фирма» должны трактоваться в контексте эквивалентов в государственном секторе. Однако, за небольшим исключением, может и не существовать эквивалентных терминов, например, к термину «котируемый субъект», хотя в то же время могут существовать требования по аудиту значительных субъектов государственного сектора, на которые могут распространяться требования, предъявляемые к котируемым субъектам в отношении обязательной ротации партнера по проекту (или его эквивалента) и контрольного обзора качества выполнения соглашения. В отношении того, на чем должно базироваться определение значительности, не существует четких объективных критериев. Однако такая оценка должна охватывать оценку всех факторов, связанных с аудируемым субъектом. Такие факторы включают в себя размер, сложность структуры, коммерческий риск, интерес членов Парламента или интерес со стороны средств массовой информации, количество и масштаб вовлеченных заинтересованных сторон.*
2. *В МСКК 1, параграф 70, говорится о том, что «Политика и процедуры фирмы должны обеспечивать объективность лица, проверяющего контроль качества выполнения соглашения». Пункт (а) указывает в качестве примера, что лицо, проверяющее контроль качества выполнения соглашения, не может быть выбрано партнером по проекту. В то же время во многих юрисдикциях предусматривается один, назначаемый законодательно, генеральный аудитор, выполняющий роль, эквивалентную партнеру по проекту и несущий общую ответственность за аудит государственного сектора. При таких обстоятельствах лицо, проверяющее соглашение, должно быть выбрано с учетом независимости и объективности.*
3. *В государственном секторе аудиторы могут назначаться в соответствии с законодательными процедурами. Соответственно, вопросы принятия и продолжения отношений с клиентом и конкретных соглашений, указанные в параграфах 28-35 МСКК 1, могут оказаться неприемлемыми.*

4. *Независимость аудиторов в государственном секторе может быть защищена законодательными мерами, в связи с чем, некоторые угрозы независимости, описанные в параграфах 18-27 МСКК 1, могут и не возникнуть.*

МЕЖДУНАРОДНАЯ ОСНОВА СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ

(Вступает в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, выпущенных 1 января 2005 или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-6
Определение и цель соглашения по выражению уверенности	7-11
Область применения Основы	12-16
Принятие соглашения	17-19
Элементы соглашения по выражению уверенности	20-60
Неуместное использование имени практикующего профессионального бухгалтера	61
Приложение: Различия между соглашением по выражению разумной уверенности и соглашением по выражению ограниченной уверенности	

МЕЖДУНАРОДНАЯ ОСНОВА СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ

Введение

1. Данная основа определяет и описывает элементы и цели соглашения по выражению уверенности, а также определяет соглашения, в отношении которых применяются Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ). Она определяет сферу деятельности для:

   (а) Публично практикующих профессиональных бухгалтеров («публично практикующих профессиональных бухгалтеров»), при выполнении соглашений по выражению уверенности. Профессиональные бухгалтеры, практикующие в государственном секторе используют раздел «Применение в государственном секторе», приведенный в конце текста Основы. Профессиональные бухгалтеры, не практикующие ни в публичном секторе, ни в государственном секторе, должны учитывать Основу при выполнении соглашений по выражению уверенности[1]

   (б) Других лиц, участвующих в соглашениях по выражению уверенности, включая предполагаемых пользователей отчета о выражении уверенности и ответственную сторону; и

   (в) Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) при разработке МСА, МССО и МССВУ.

2. Данная Основа не имеет силы стандартов и не выдвигает процедурные требования по выполнению соглашений по

[1] Если профессиональный бухгалтер, не практикующий в публичном секторе, например, внутренний аудитор, применяет данную Основу, и (а) в своем отчете (заключении) профессиональный бухгалтер делает ссылку на Основу, МСА, МССО и МССВУ; и (б) профессиональный бухгалтер или другие члены команды по проекту выражения уверенности, и при необходимости, работодатель профессионального бухгалтера не являются независимыми в отношении субъекта, по которому выполняется соглашение по выражению уверенности, недостаточная независимость и характер отношений с субъектом должны быть отдельно раскрыты в отчете (заключении) профессионального бухгалтера. Этот отчет (заключение) не должен содержать слово «независимый» в заголовке, круг целей и пользователей отчета (заключения) должны быть ограничены

выражению уверенности. МСА, МССО и МССВУ содержат основные принципы, необходимые процедуры и соответствующие руководства, в соответствии с понятиями данной Основы, для выполнения соглашений по выражению уверенности. Связь между Основой и МСА, МССО и МССВУ показана в разделе «Структура публикаций КМСАВУ» данного *Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики.*

Обзор Основы:

- *Введение:* Данная Основа рассматривает соглашения по выражению уверенности, выполняемые публично практикующими профессиональными бухгалтерами. Она определяет сферу деятельности для практикующих профессиональных бухгалтеров и других лиц, участвующих в соглашениях по выражению уверенности, например, таких лиц, которые привлекли практикующих профессиональных бухгалтеров («заказчик»).
- *Определение и цель соглашения по выражению уверенности:* Этот раздел содержит определение соглашения по выражению уверенности и указывает цели двух типов соглашений по выражению уверенности, которые может выполнять практикующий профессиональный бухгалтер. Основа определяет эти два типа соглашений как: соглашения по выражению разумной уверенности и соглашения по выражению ограниченной уверенности[2].
- *Область применения Основы:* Этот раздел определяет отличие соглашений по выражению уверенности от других соглашений, например, консалтинговых соглашений.
- *Принятие соглашения:* Этот раздел устанавливает характеристики, которые должны быть установлены до того, как практикующий профессиональный бухгалтер примет соглашение по выражению уверенности.

[2] Соглашения по выражению уверенности по исторической финансовой информации, в частности, соглашения по выражению разумной уверенности называются аудит, а соглашения по выражению ограниченной уверенности называются обзор

- *Элементы соглашения по выражению уверенности:* Этот раздел определяет и рассматривает пять элементов соглашений по выражению уверенности, выполняемых практикующим профессиональным бухгалтером: трехсторонние отношения, предмет изучения, критерии, доказательства и отчет (заключение) о выражении уверенности. Раздел объясняет важные различия между соглашением по выражению разумной уверенности и соглашением по выражению ограниченной уверенности (также раскрытые в Приложении). Данный раздел также рассматривает, например, значительные отклонения в предмете изучения в соглашениях по выражению уверенности, требуемые характеристики приемлемых критериев, роль рисков и существенности в соглашениях по выражению уверенности, и то, как выражаются заключения по каждому из двух типов соглашений по выражению уверенности.
- *Неуместное использование имени практикующего профессионального бухгалтера:* Этот раздел рассматривает последствия причастности публично практикующего профессионального бухгалтера к предмету изучения.

Этические принципы и стандарты контроля качества

4. В дополнение к Основе, а также МСА, МССО и МССВУ, деятельность публично практикующих профессиональных бухгалтеров, выполняющих соглашения по выражению уверенности, регулируется:

   (а) *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* **МФБ** (Кодекс), устанавливающим фундаментальные этические принципы для профессиональных бухгалтеров; и

   (б) Международными стандартами контроля качества (МСКК), устанавливающими стандарты и предоставляющими руководство по системе контроля качества в фирме[3].

[3] Дополнительные стандарты и руководства по процедурам контроля качества для определенных типов соглашений по выражению уверенности содержатся в МСА, МССО и МССВУ.

5. Часть А Кодекса устанавливает фундаментальные этические принципы, которые должны соблюдать все профессиональные бухгалтеры, включая:

   (а) Порядочность;

   (б) Объективность;

   (в) Профессиональную компетентность и должную тщательность;

   (г) Конфиденциальность; и

   (д) Профессиональное поведение.

6. Часть Б Кодекса, применимая только в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров («публично практикующих профессиональных бухгалтеров»), рассматривает концептуальный подход к независимости, учитывающий для каждого соглашения по выражению уверенности угрозы независимости, применимые меры предосторожности и интересы общества. В Части Б Кодекса указано, что фирмы и члены команд по выражению уверенности должны определить и оценить обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, и предпринять надлежащие действия для устранения этих угроз или их снижения до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности.

Определение и цель соглашения по выражению уверенности

7. «Соглашение по выражению уверенности» означает соглашение, по которому практикующий профессиональный бухгалтер выдает заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, не являющихся ответственными сторонами в данном соглашении, в результатах оценки или измерения предмета изучения по отношению к определенным критериям.

8. Результат оценки или измерения предмета изучения представляет собой информацию, получаемую при применении критериев к предмету изучения. Например:

   - Признание, оценка, представление и раскрытие в финансовой отчетности (результат), получаемые при применении основы представления финансовой отчетности по признанию,

оценке, представлению и раскрытиям, такой как Международные стандарты финансовой отчетности, (критерий) к финансовому положению субъекта, финансовым результатам и движению денежных средств (предмет изучения).

- Утверждение об эффективности системы внутреннего контроля (результат), получаемое при применении основы по оценке эффективности системы внутреннего контроля, такой как КСО[4] или КоКо[5] (критерий), к системе внутреннего контроля, процессу (предмет изучения).

В оставшейся части данной Основы термин «информация о предмете изучения» будет использоваться для обозначения результата оценки или измерения предмета изучения. Практикующий профессиональный бухгалтер должен собрать достаточные и надлежащие доказательства в отношении информации о предмете изучения с целью получения разумной основы для выражения мнения в отчете (заключении) о выражении уверенности.

9. Информация о предмете изучения может быть неправильно отражена в контексте предмета изучения и критериев, и, следовательно, может быть искажена, возможно, даже существенно. Это происходит, если информация о предмете изучения неправильно отражает применение критериев в отношении предмета изучения например, если финансовая отчетность субъекта не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение субъекта финансовые результаты деятельности и движение денежных средств в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, или если утверждение субъекта в отношении того, что его система внутреннего контроля эффективна, не является справедливым, во всех существенных аспектах, в соответствии с КСО или Ко Ко.

---

[4] «Внутренний Контроль – Единая Основа» Комитет спонсорских организаций комиссии Джеймса Тредуэя.

[5] «Руководство по оценке контроля – Принципы КоКо» Критерий совета по контролю, Канадский Институт Дипломированных Бухгалтеров.

10. В некоторых соглашениях по выражению уверенности оценка или измерение предмета изучения выполняется ответственной стороной, и информация о предмете изучения выражается ответственной стороной в виде утверждения, доступного для предполагаемых пользователей. Эти соглашения называются «соглашения, основанные на утверждениях». В других соглашениях по выражению уверенности практикующий профессиональный бухгалтер либо непосредственно выполняет оценку или измерение предмета изучения, либо получает представление от ответственной стороны, которая выполняла оценку или измерение, не доступное для предполагаемых пользователей. Информация о предмете изучения предоставляется предполагаемым пользователям в отчете о выражении уверенности. Такие соглашения называются «соглашениями о прямой отчетности».

11. В соответствии с данной Основой существует два типа соглашений по выражению уверенности, которые практикующий профессиональный бухгалтер может выполнять: соглашение по выражению разумной уверенности и соглашение по выражению ограниченной уверенности. Целью соглашения по выражению разумной уверенности является снижение риска соглашения по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня в условиях соглашения[6], что используется практикующим профессиональным бухгалтером в качестве основы для выражения позитивной формы уверенности в заключении. Целью соглашения по выражению ограниченной уверенности является снижение риска соглашения по выражению уверенности до уровня, приемлемого в условиях соглашения, при этом данный риск превышает уровень риска соглашения по выражению разумной уверенности, что используется практикующим профессиональным бухгалтером в качестве основы для выражения негативной формы уверенности.

---

[6] Обстоятельства соглашения включают в себя условия соглашения, которые должны также определять соглашение как соглашение по выражению разумной уверенности или соглашение по выражению ограниченной уверенности, характеристики предмета изучения, используемые критерии, требования предполагаемых пользователей, соответствующие характеристики ответственной стороны и ее среды, а также прочие вопросы, например, события, операции, условия и практику, которые могут оказывать значительное влияние на соглашение.

Область применения Основы

12. Не все соглашения, выполняемые практикующими профессиональными бухгалтерами, являются соглашениями по выражению уверенности. Другие часто выполняемые соглашения, не отвечающие вышеуказанным условиям (и поэтому не попадающие под действие данной Основы), включают:

    - Соглашения, попадающие в сферу действия Международных стандартов соглашений по сопутствующим услугам, такие как соглашения по выполнению согласованных процедур и соглашения по компиляции финансовой или прочей информации.
    - Подготовку налоговых деклараций, по которым не выдается заключение, выражающее уверенность.
    - Соглашения об оказании консалтинговых услуг[7], таких как управленческий или налоговый консалтинг.

13. Соглашение по выражению уверенности может быть частью более крупного соглашения, например, соглашение об оказании консалтинговых услуг при приобретении бизнеса включает в себя требование выражения уверенности в отношении исторической или перспективной финансовой информации. В таких обстоятельствах, данная Основа может применяться только в отношении той части соглашения, по которой выражается уверенность.

---

[7] В консалтинговых соглашениях практикующим профессиональным бухгалтером используются технические навыки, наблюдения, опыт, и знание процесса консалтинга. Процесс консалтинга является аналитическим процессом, в котором обычно представлена комбинация разных направлений деятельности, имеющих отношение к установке цели, поиску фактов, определению проблем или возможностей, оценке альтернатив, разработке рекомендаций, включая принятие мер, сообщение результатов, и иногда внедрение и последующее отслеживание результатов. Отчеты (заключения), если таковые выпускаются, обычно составляются в повествовательной (или «длинной») форме. Обычно работа выполняется только для использования и получения выгоды клиентом, Характер и масштаб работ определяется условиями соглашения между практикующим профессиональным бухгалтером и клиентом. Любая услуга, попадающая под определение соглашения по выражению уверенности, является соглашением по выражению уверенности, а не консалтинговым соглашением.

14. Следующие соглашения, которые могут отвечать определению, приведенному в параграфе 7, не обязательно выполнять в соответствии с данной Основой:

    (а) Соглашения, в соответствии с которыми, необходимо давать свидетельские показания на судебных слушаниях по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и прочим вопросам; и

    (б) Соглашения, по которым необходимо выразить профессиональное мнение, точку зрения или формулировки, из которых пользователь может получить определенную уверенность, при условии, что выполняются все следующие утверждения:

        (i) Эти мнения, точки зрения или формулировки являются случайными по отношению к соглашению в целом;

        (ii) Все выпущенные письменные отчеты (заключения) ограничены в использовании и предназначены только для тех предполагаемых пользователей, которые были указаны в отчете (заключении);

        (iii) В соответствии с письменным подтверждением, полученным от указанных предполагаемых пользователей, соглашение не считается соглашением по выражению уверенности; и

        (iv) Соглашение не представляется как соглашение по выражению уверенности в отчете (заключении) профессионального бухгалтера.

Отчеты (заключения), не связанные с соглашениями по выражению уверенности

15. Практикующий профессиональный бухгалтер, представляющий отчет (заключение) по соглашению, не являющемуся соглашением по выражению уверенности в соответствии с данной Основой, должен делать четкое различие между таким отчетом по данному соглашению и отчетом о выражении уверенности. Чтобы не вводить в заблуждение пользователей, отчет (заключение), не являющийся отчетом (заключением) о выражении уверенности, не должен включать в себя, например:

- Указания на соответствие данной Основе, МСА, МССО или МССВУ.
- Ненадлежащее использование слов «выражение уверенности», «аудит», или «обзор».
- Утверждение, которое может ошибочно трактоваться как заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемого пользователя в отношении результатов оценки или измерения предмета изучения по отношению к критериям.

16. Практикующий профессиональный бухгалтер и ответственное лицо могут согласовать применение принципов данной Основы к соглашению, в котором ответственная сторона является единственным пользователем, при условии, что соблюдаются все другие требования МСА, МССО и МССВУ. В таких случаях отчет (заключение) практикующего профессионального бухгалтера должен включать в себя заявление об ограничении использования отчета только ответственной стороной.

Принятие соглашения

17. Практикующий профессиональный бухгалтер принимает соглашение по выражению уверенности, только если предварительное понимание практикующим профессиональным бухгалтером обстоятельств соглашения указывает на, что:

    (а) Соответствующие этические требования, такие как независимость и профессиональная компетентность, будут выполнены, и

    (б) Соглашению присущи все следующие характеристики:

        (i) Предмет изучения является приемлемым;

        (ii) Используемые критерии приемлемы и доступны для предполагаемых пользователей;

        (iii) Практикующий профессиональный бухгалтер имеет доступ к достаточным и надлежащим доказательствам для подтверждения заключения практикующего профессионального бухгалтера;

(iv) Заключение практикующего профессионального бухгалтера включено в письменный отчет (заключение) и соответствует по форме либо соглашению по выражению разумной уверенности, либо соглашению по выражению ограниченной уверенности; и

(v) Практикующий профессиональный бухгалтер удовлетворен разумной целью соглашения. Если имеются значительные ограничения масштаба работы практикующего профессионального бухгалтера (см. параграф 55), то, скорее всего, у соглашения нет разумной цели. Практикующий профессиональный бухгалтер может также предположить, что заказчик намеревается связать имя практикующего профессионального бухгалтера с предметом изучения ненадлежащим образом (см. параграф 61).

Отдельные МСА, МССО и МССВУ могут включать дополнительные требования, которые необходимо выполнить для принятия соглашения.

18. В случае если потенциальное соглашение не может быть принято как соглашение по выражению уверенности, так как оно не обладает всеми характеристиками, указанными в предыдущем параграфе, заказчик может определить другое соглашение, которое будет отвечать требованиями предполагаемых пользователей. Например,

(a) Если первоначальные критерии не приемлемы, соглашение по выражению уверенности все еще может быть выполнено, если:

(i) Заказчик может выделить аспект первоначального предмета изучения, по которому эти критерии приемлемы, и практикующий профессиональный бухгалтер может выполнить соглашение по выражению уверенности только в отношении этого аспекта как предмета изучения. В таких случаях, отчет о выражении уверенности четко определяет, что он не относится к первоначальному предмету изучения во всей его полноте; или

(ii) Могут быть разработаны или выбраны альтернативные критерии, приемлемые для первоначального предмета изучения.

(б) Заказчик может предложить принять соглашение, не связанное с выражением уверенности, такое как оказание консалтинговых услуг или соглашение по согласованным процедурам.

19. Приняв соглашение по выражению уверенности, практикующий профессиональный бухгалтер не может, без разумного обоснования, сменить его на соглашение, не связанное с выражением уверенности, или сменить соглашение по выражению разумной уверенности на соглашение по выражению ограниченной уверенности. Изменение в обстоятельствах, влияющих на требования предполагаемых пользователей, или недопонимание в отношении характера соглашения обычно может быть обоснованием для запроса на внесение изменений в соглашение. Если такое изменение было внесено, практикующий профессиональный бухгалтер не должен игнорировать доказательства, полученные до изменения.

Элементы соглашения по выражению уверенности

20. Следующие элементы соглашения по выражению уверенности рассматриваются в данном разделе:

(а) Трехсторонние отношения, включающие в себя практикующего профессионального бухгалтера, ответственную сторону и предполагаемых пользователей;

(б) Надлежащий предмет изучения;

(в) Приемлемые критерии;

(г) Достаточные и надлежащие доказательства; и

(д) Письменный отчет (заключение) о выражении уверенности в форме, соответствующей соглашению по выражению разумной уверенности или соглашению по выражению ограниченной уверенности.

Трехсторонние отношения

21. В соглашении по выражению уверенности участвуют три отдельные стороны: практикующий профессиональный бухгалтер, ответственная сторона и предполагаемые пользователи.

22. Ответственная сторона и предполагаемые пользователи могут быть, как из различных субъектов, так и из одного. Примером последнего случая, при двухуровневой структуре управления, может быть ситуация, когда наблюдательному совету может потребоваться выражение уверенности в отношении информации, представленной правлением этого субъекта. Отношения между ответственной стороной и предполагаемым пользователем необходимо изучать в контексте конкретного соглашения, так как они могут отличаться от традиционных определений ответственности. Например, старшее руководство субъекта (предполагаемый пользователь) может привлечь практикующего профессионального бухгалтера для выполнения соглашения по выражению уверенности в отношении определенного аспекта деятельности субъекта, что является непосредственной обязанностью руководства субъекта низшего звена (ответственная сторона), но за который, в конечном счете, несет ответственность старшее руководство субъекта.

Практикующий профессиональный бухгалтер

23. Термин «практикующий профессиональный бухгалтер» используется в данной Основе в более широком смысле, чем термин «аудитор», используемый в МСА и МССО, который определяет только практикующих профессиональных бухгалтеров, выполняющих соглашения по аудиту или соглашения по обзору исторической финансовой информации.

24. Практикующему профессиональному бухгалтеру могут предложить выполнить соглашение по выражению уверенности по широкому спектру предметов изучения. Некоторые предметы изучения могут потребовать специальных знаний и навыков, которых обычно нет у индивидуально практикующего профессионального бухгалтера. Как было отмечено в параграфе 17(а), практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать соглашение, если

предварительное изучение обстоятельств соглашения показывает, что этические требования в отношении профессиональной компетентности не будут выполнены. В некоторых случаях это требование может быть выполнено практикующим профессиональным бухгалтером путем использования работы представителей других профессий, называемых экспертами. В таких случаях практикующий профессиональный бухгалтер должен быть уверен в том, что лица, выполняющие соглашение, совместно обладают требуемыми навыками и знаниями, а сам практикующий профессиональный бухгалтер принимает участие в соглашении на достаточном уровне и понимает работу, выполняемую экспертом.

Ответственная сторона

25. Ответственная сторона – это лицо (или лица), которое (-ые):

(а) В соглашении о прямой отчетности несет ответственность за предмет изучения; или

(б) В соглашении, основанном на утверждении, несет ответственность за информацию о предмете изучения (утверждение), а также может нести ответственность за предмет изучения. Примером, когда ответственная сторона несет ответственность и за информацию о предмете изучения, и за предмет изучения может являться ситуация, когда субъект привлекает практикующего профессионального бухгалтера для выполнения соглашения по выражению уверенности в отношении отчета, подготовленного субъектом, о результатах собственной деятельности. Примером, когда ответственная сторона несет ответственность за информацию о предмете изучения, но не за предмет изучения, может являться ситуация, когда правительственная организация привлекает практикующего профессионального бухгалтера для выполнения соглашения по выражению уверенности в отношении отчета о результатах деятельности частной компании, который организация подготовила для представления его предполагаемым пользователям.

Ответственная сторона может являться, а может и не являться, стороной, которая нанимает практикующего профессионального бухгалтера (заказчиком).

26. Ответственная сторона обычно предоставляет практикующему профессиональному бухгалтеру письменное представление, оценивающее или измеряющее предмет изучения по определенным критериям, вне зависимости от того, будет ли оно предоставлено предполагаемым пользователям как утверждение. В соглашении о прямой отчетности практикующий профессиональный бухгалтер может не получить такое представление, в случае если заказчик не является ответственной стороной.

Предполагаемый пользователь

27. Предполагаемый пользователь – это лицо, лица или класс лиц, для которых практикующий профессиональный бухгалтер готовит отчет о выражении уверенности. Ответственная сторона может быть одним из предполагаемых пользователей, но не обязательно единственным.

28. В случае если это возможно, отчет о выражении уверенности направляется на имя всех предполагаемых пользователей, однако в некоторых случаях могут быть и другие предполагаемые пользователи. Практикующий профессиональный бухгалтер может и не знать обо всех лицах, которые воспользуются отчетом о выражении уверенности, в частности, если большое количество людей имеет к нему доступ. В таких случаях, особенно если возможные пользователи потенциально могут иметь различные интересы в предмете изучения, круг предполагаемых пользователей отчета может быть ограничен основными заинтересованными лицами, для которых характерен значительный и общий интерес. Предполагаемые пользователи могут быть определены различными способами, например, указаны в соглашении между практикующим профессиональным бухгалтером и ответственной стороной или заказчиком или определены в соответствии с законодательством.

29. В случае если это возможно, предполагаемые пользователи или их представители должны принимать участие вместе с

практикующим профессиональным бухгалтером и ответственной стороной (и заказчиком, если он не является ответственной стороной) в определении требований по соглашению. Вне зависимости от участия других сторон, и в отличие от соглашений по выполнению согласованных процедур (которые скорее предполагают выводы об отчетности, основанные на процедурах, чем заключения)

(а) Практикующий профессиональный бухгалтер несет ответственность за определение характера, сроков выполнения и масштаба процедур; и

(б) Практикующий профессиональный бухгалтер должен изучать каждый вопрос, который станет ему известным и который может привести к необходимости внесения существенного изменения в информацию о предмете изучения.

30. Иногда предполагаемые пользователи (например, банкиры и регулирующие органы) требуют или обращаются к ответственной стороне (или заказчику, если он не является ответственной стороной) с просьбой провести соглашение по выражению уверенности особого назначения. Если соглашение предназначено для определенного предполагаемого пользователя или носит специфический характер, практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос о включении ограничения в отчет (заключение) о выражении уверенности, которое ограничивает его использование такими пользователями или такой целью.

Предмет изучения

31. Предмет изучения, а также информация о предмете изучения, в соглашении по выражению уверенности, может иметь различные формы, такие как:

- Финансовые результаты или условия (например, историческое или перспективное финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств) для которых информацией о предмете изучения может быть признание, измерение, представление или раскрытие в финансовой отчетности.

- Нефинансовые результаты или условия (например, результаты деятельности субъекта) для которых информацией о предмете изучения могут быть ключевые показатели эффективности и производительности.
- Физические характеристики (например, производительность оборудования) для которых информацией о предмете изучения могут быть документы по спецификации.
- Системы и процессы (например, система внутреннего контроля субъекта или информационные системы), для которых информацией о предмете изучения могут быть утверждения об эффективности.
- Поведение (например, корпоративное управление, соответствие законодательству, кадровая практика), для которого информацией о предмете изучения могут быть заявления о соответствии или заявления об эффективности.

32. Предмет изучения имеет различные характеристики, включая соотношение количества информации и ее качества, объективности и субъективности, исторической информации и перспективной, а также относящейся к определенной дате и относящейся к периоду. Такие характеристики влияют на:

    (а) Точность, с которой предмет изучения может быть оценен или измерен на соответствие критериям; и

    (б) Убедительность доступных доказательств.

    В отчете (заключении) о выражении уверенности должны быть отражены соответствующие характеристики, представляющие интерес для предполагаемых пользователей.

33. Надлежащий предмет изучения – это предмет изучения, отвечающий следующим условиям:

    (а) Является идентифицируемым, и по нему представляется возможным провести последовательную оценку или измерение на соответствие определенным критериям; и

    (б) В отношении информации о предмете изучения представляется возможным провести процедуры для сбора достаточных и надлежащих доказательств, подтверждающих выражение

разумной уверенности или выражение ограниченной уверенности.

Критерии

34. Критерии являются эталонными показателями, которые используются для оценки или измерения предмета изучения, включая, при необходимости, эталоны для представления и раскрытия информации. Критерии могут быть формальными, например, при подготовке финансовой отчетности критерием могут быть Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе; при подготовке отчета по системе внутреннего контроля критерием может быть установленная основа системы внутреннего контроля или индивидуальные цели средств контроля, специально разработанные для соглашения; при подготовке отчета о соответствии критерием может быть применимое законодательство, нормативные акты или контракты. Примерами менее формальных критериев являются самостоятельно разработанный кодекс профессионального поведения или самостоятельно установленный показатель деятельности (например, количество встреч определенного комитета в течение года).

35. Для проведения достаточно последовательной оценки или измерения предмета изучения в контексте профессионального суждения требуется наличие приемлемых критериев. В случае отсутствия системы отчета, которую составляют приемлемые критерии, любое заключение может быть подвержено индивидуальному толкованию и недопониманию. Приемлемые критерии зависят от контекста, то есть связаны с обстоятельствами соглашения. Даже для одного предмета изучения могут быть применены различные критерии. Например, одна ответственная сторона может выбрать количество исков покупателей, удовлетворенных в пользу покупателей, как критерий для изучения предмета изучения – удовлетворенности покупателей; а другая ответственная сторона может выбрать количество повторных покупок, сделанных в течение трех месяцев после первой покупки, как критерий для изучения того же самого предмета изучения – удовлетворенности покупателей.

36. Приемлемые критерии имеют следующие характеристики:

(а) Уместность: уместные в обстоятельствах соглашения критерии помогают делать выводы, что в свою очередь, помогает предполагаемым пользователям принимать решения.

(б) Полнота: критерии считаются достаточно полными, если относящиеся к обстоятельствам соглашения факторы, которые могли бы повлиять на выводы в контексте условий соглашения, не были пропущены. Критерии полноты включают в себя, при необходимости, эталоны представления и раскрытия информации.

(в) Надежность: надежные критерии позволяют провести достаточно последовательную оценку и измерение предмета изучения, включая, при необходимости, представление и раскрытие информации, при использовании в аналогичных условиях практикующими профессиональными бухгалтерами, имеющими схожую квалификацию.

(г) Нейтральность: нейтральные критерии помогают делать объективные и непредвзятые выводы.

(д) Понятность: понятные критерии помогают делать ясные и всеобъемлющие выводы, трактовка которых не может значительно различаться.

Оценка или измерение предмета изучения на основе ожиданий, суждений и индивидуального опыта практикующего профессионального бухгалтера не является приемлемым критерием.

37. Практикующий профессиональный бухгалтер оценивает приемлемость критериев для определенного соглашения путем изучения их соответствия вышеуказанным характеристикам. Сравнительная важность каждой характеристики для определенного соглашения является вопросом суждения. Критерии могут быть либо установленными, либо разработанными специально. Установленные критерии – это критерии, определенные законодательством или нормативными актами, либо выпущенные уполномоченными или признанными организациями экспертов, выполняющими требования прозрачности при разработке

критериев. Специально разработанные критерии – это критерии, разработанные для целей соглашения. В зависимости от того, являются ли критерии установленными или специально разработанными, они влияют на работу, которую должен выполнить практикующий профессиональный бухгалтер для оценки их приемлемости для определенного соглашения.

38. Критерии должны быть доступными для предполагаемых пользователей, чтобы понять, как предмет изучения был оценен или измерен. Критерии могут быть представлены предполагаемым пользователям следующими способами:

    (а) Публично;

    (б) Посредством ясного и четкого включения в представленную информацию о предмете изучения;

    (в) Посредством ясного и четкого включения в отчет (заключение) о выражении уверенности;

    (г) Посредством общепринятого понимания, например, критерии для измерения времени в часах и минутах.

    Критерии также могут быть доступными только для предполагаемых пользователей, например, условия контракта, или критерии, разработанные отраслевой ассоциацией, которые доступны только для представителей отрасли. В случае, если идентифицированные критерии доступны только для определенных предполагаемых пользователей или предназначены только для определенных целей, то использование отчета (заключения) о выражении уверенности должно ограничивается только такими пользователями или целями[8].

[8] Несмотря на то, что отчет (заключение) о выражении уверенности может быть ограниченным в использовании, в случаях если он предназначен для определенных предполагаемых пользователей или определенных целей, отсутствие ограничений для определенного пользователя или цели, не означает, что практикующий профессиональный бухгалтер несет правовую ответственность в отношении неуказанного пользователя или неуказанной цели. Появление правовой ответственности зависит от обстоятельств каждого случая и соответствующей юрисдикции.

Доказательства

39. Практикующий профессиональный бухгалтер должен планировать и выполнять соглашение по выражению уверенности с профессиональным скептицизмом для получения достаточных и надлежащих доказательств того, что информация о предмете изучения не содержит существенных искажений. Практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать существенность, риск соглашения по выражению уверенности, а также количество и качество доступных доказательств при планировании и выполнении соглашения, в частности, при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур по сбору доказательств.

Профессиональный скептицизм

40. Практикующий профессиональный бухгалтер должен планировать и выполнять соглашение по выражению уверенности с профессиональным скептицизмом, принимая во внимание возможность существования обстоятельств, которые могут привести к существенному искажению информации о предмете изучения. Профессиональный скептицизм означает, что практикующий профессиональный бухгалтер критически, с определенной долей скептицизма, подходит к оценке действительности полученного доказательства и настороженно относится к доказательствам, которые противоречат или ставят под сомнение надежность документов или представлений, полученных от ответственной стороны. Например, в ходе выполнения соглашения, необходимо проявлять профессиональный скептицизм для снижения риска необнаружения необычных обстоятельств, риска чрезмерного обобщения в выводах, основанных на наблюдениях, и использования ложных допущений при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур по сбору доказательств и оценке их результатов.

41. Соглашение по выражению уверенности редко включает в себя установление подлинности документов, практикующий профессиональный бухгалтер не имеет соответствующих знаний и навыков, и от него не должны ожидать, что он является экспертом в установлении подлинности. В то же время,

при необходимости, практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать надежность информации, которая будет использоваться в качестве доказательства, например, копии, факсимиле, информация на пленке, цифровых носителях и прочие электронные документы, включая изучение средств контроля, используемых в отношении их подготовки и обслуживания.

Достаточность и надлежащий характер доказательств

42. Достаточность является количественной мерой доказательства. Надлежащий характер является мерой качества доказательств, то есть их значимости и надежности. На количество требуемых доказательств оказывает влияние риск существенного искажения информации о предмете изучения (чем больше риск, тем больше требуется доказательств) и качество этих доказательств (чем выше качество, тем меньше требуется доказательств). Соответственно, достаточность и надлежащий характер доказательств взаимосвязаны. В то же время, одно только получение большего количества доказательств не может компенсировать их плохое качество.

43. На надежность доказательств оказывают влияние их источники и характер, и она зависит от обстоятельств, при которых она была получена. Можно обобщить надежность различных типов доказательств, но такое обобщение имеет несколько важных исключений. Даже если доказательство получено от внешних источников, могут существовать обстоятельства, способные повлиять на надежность полученной информации. Например, доказательства, полученные от независимых внешних источников, не могут быть надежными, если такой источник недостаточно компетентен. Однако, признавая возможность существования исключений, можно использовать следующие обобщения о надежности доказательств:

- Доказательства более надежны, если получены от независимых внешних источников.
- Доказательство, обобщенное внутри субъекта, более надежно, если соответствующие средства контроля функционируют эффективно.

- Доказательства, полученные напрямую практикующим профессиональным бухгалтером (например, наблюдение за применением средства контроля), более надежны, чем доказательства, полученные косвенно или путем выводов (например, запросы по применению средств контроля).
- Доказательства более надежны, если они существуют в документарной форме: на бумаге, электронных или иных носителях информации (например, диктофонная запись проведенной встречи более надежна, чем последующий устный пересказ обсуждения).
- Доказательство, полученное из оригиналов документов, более надежно, чем доказательство, представленное с использованием факсимиле или копий.

44. Практикующий профессиональный бухгалтер обычно получает больше уверенности от последовательных частей отдельного доказательства, получаемых из различных источников или различного характера, чем от отдельных доказательств, получаемых разрозненно. Кроме того, получение доказательств из различных источников или различного характера может указывать на то, что определенная часть доказательства ненадежна. Например, подтверждающая информация, полученная из источника, независимого от субъекта, может увеличить уверенность, которую практикующий профессиональный бухгалтер получит от представления ответственной стороны. И наоборот, если доказательство, полученное от одного источника, не согласуется с доказательством, полученным от другого источника, практикующий профессиональный бухгалтер должен определить необходимые дополнительные процедуры по сбору доказательств для устранения этого несоответствия.

45. Что касается получения достаточных и надлежащих доказательств, как правило, труднее получить уверенность в отношении информации о предмете изучения за период, чем в отношении информации о предмете изучения по состоянию на определенную дату. Кроме того, заключения, представленные по какому-либо процессу, обычно ограничены периодом соглашения, так как практикующий профессиональный бухгалтер не может выразить

никакой уверенности о том, что процесс будет продолжаться таким же образом в будущем.

46. Практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать взаимосвязь между стоимостью получения доказательства и полезностью полученной информации. В то же время, сложность или расходы сами по себе не представляют обоснование для исключения процедуры, для которой нет альтернативы. Практикующий профессиональный бухгалтер должен использовать профессиональное суждение и применять профессиональный скептицизм при оценке количества и качества доказательств, и соответственно, их достаточности и надлежащего характера для подтверждения отчета по соглашению по выражению уверенности.

Существенность

47. Существенность должна приниматься во внимание, если практикующий профессиональный бухгалтер определяет характер, сроки выполнения и масштаб процедур по сбору доказательств, а также оценивает, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. При рассмотрении существенности практикующий профессиональный бухгалтер изучает и оценивает, факторы, которые могут повлиять на решения предполагаемых пользователей. Например, если определенные критерии предусматривают альтернативные подходы в представлении информации о предмете изучения, практикующий профессиональный бухгалтер изучает, как принятый подход представления может повлиять на решения предполагаемых пользователей. Существенность рассматривается в контексте количественных и качественных факторов, таких как сравнительные данные, характер и масштаб влияния таких факторов на оценку или измерение предмета изучения, а также интересов предполагаемых пользователей. Оценка существенности и сравнительной важности количественных и качественных факторов в определенном соглашении является вопросом профессионального суждения.

Риск соглашения по выражению уверенности

48. Риск соглашения по выражению уверенности – это риск того, что практикующий профессиональный бухгалтер выразит

ненадлежащее заключение в случае, если информация о предмете изучения существенно искажена[9]. В обстоятельствах соглашения для получения разумной уверенности практикующий профессиональный бухгалтер должен снизить риск соглашения по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня в качестве основы для выражения позитивной формы уверенности в заключении практикующего профессионального бухгалтера. Уровень риска соглашения по выражению уверенности выше в соглашении по выражению ограниченной уверенности, чем в соглашении по выражению разумной уверенности по причине различного характера, сроков выполнения и масштаба процедур по сбору доказательств. В то же время в соглашении по выражению ограниченной уверенности комбинация характера, сроков выполнения и масштаба процедур по сбору доказательств, является, по крайней мере, достаточной для практикующего профессионального бухгалтера для получения достаточного уровня уверенности в качестве основы для выражения негативной формы уверенности в отчете (заключении). Достаточный уровень уверенности, полученной практикующим профессиональным бухгалтером, означает, что уверенность представляет предполагаемым пользователям уверенность в информации о предмете изучения на уровне определенно большем, чем незначительный.

49. В общем, риск соглашения по выражению уверенности может быть представлен следующими компонентами, хотя не все из этих

---

[9] а) включая риски того, что, в соглашениях о прямой отчетности, в которых информация о предмете изучения представлена только в заключении профессионального бухгалтера, профессиональный бухгалтер сделает неправильное заключение о том, что предмет изучения, во всех существенных аспектах, соответствует критериям, например: «По нашему мнению, внутренний контроль функционирует эффективно, во всех существенных аспектах, в соответствии с *критерием XYZ.»*

(б) В дополнение к риску соглашения по выражению уверенности, практикующий профессиональный бухгалтер подвергается риску выражения неправильного заключения о том, что информация о предмете изучения не содержит существенных искажений, а также рискам потерь от судебных разбирательств, антирекламы или прочих событий, возникающих в связи с предметом изучения, по которому представляется отчет (заключение). Эти риски не являются частью рисков соглашения по выражению уверенности.

компонентов обязательно должны быть представлены или быть значимыми для всех соглашений по выражению уверенности:

(a) Риск того, что информация о предмете изучения существенно искажена, который в свою очередь состоит из:

(i) Неотъемлемого риска: подверженность информации о предмете изучения существенным искажениям при условии отсутствия соответствующих средств контроля; и

(ii) Риск средств контроля: риск того, что существенное искажение, которое может возникнуть, не будет своевременно предотвращено, обнаружено и исправлено соответствующими средствами внутреннего контроля. Если риск средств контроля связан с предметом изучения, определенный риск средств контроля всегда будет существовать по причине ограничений, присущих содержанию и функционированию системы внутреннего контроля; и

(б) Риск необнаружения: риск того, что практикующий профессиональный бухгалтер не обнаружит существующее существенное искажение.

На масштаб рассмотрения каждого из этих трех компонентов практикующим профессиональным бухгалтером влияют обстоятельства соглашения, в частности, характер предмета изучения и тип соглашения: соглашение по выражению разумной уверенности или соглашение по выражению ограниченной уверенности.

Характер, сроки выполнения и масштаб процедур по сбору доказательств

50. Точный характер, сроки выполнения и масштаб процедур по сбору доказательств зависят от соглашения. Теоретически, возможны безграничные вариации в процедурах по сбору доказательств. Практически очень трудно их четко и однозначно выделить. Практикующий профессиональный бухгалтер должен стремиться выделить их четко и однозначно и должен использовать форму, соответствующую соглашению по выражению разумной уверенности или соглашению по выражению ограниченной уверенности[10].

[10] Когда информация о предмете изучения отражает нескольких аспектов, по каждому аспекту может быть выдвинуто отдельное заключение. Хотя не все заключения должны относиться к одному и тому же уровню процедур по сбору доказательств, каждое заключение выражается в форме, соответствующей соглашению либо по выражению разумной уверенности, либо по выражению ограниченной уверенности

51. «Разумная уверенность» представляет собой концепцию, относящуюся к накоплению доказательств, необходимых практикующему профессиональному бухгалтеру для вынесения заключения в отношении информации о предмете изучения в целом. Чтобы быть в состоянии выразить позитивную форму уверенности в заключении, требуемую в соглашении по выражению разумной уверенности, необходимо, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер получил достаточные и надлежащие доказательства в рамках итеративного, систематического процесса по соглашению, включающего:

    (а) Получение представления о предмете изучения и прочих обстоятельствах соглашения, которые в зависимости от предмета изучения включают получение знания о системе внутреннего контроля;

    (б) Основанной на этом знании оценки рисков того, что информация о предмете изучения может быть существенно искажена;

    (в) Ответные действия в отношении оцененных рисков, включая разработку общих действий и определение характера, сроков выполнения и масштаба будущих процедур;

    (г) Выполнение дальнейших процедур, четко связанных с выявленными рисками, используя комбинацию инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчета, повторного выполнения, аналитических процедур и запросов. Такие дальнейшие процедуры включают в себя существенные процедуры, и при необходимости, получение подтверждающей информации из источников, независимых от ответственной стороны, и в зависимости от характера предмета изучения, тесты эффективности функционирования средств контроля; и

    (д) Оценку достаточности и надлежащего характера доказательств.

52. «Разумная уверенность» меньше, чем абсолютная уверенность. Снижение риска соглашения по выражению уверенности до нуля редко достижимо или оправдано по причине следующих факторов:

    - Использование выборочного тестирования.

- Ограничения, присущие системе внутреннего контроля.
- Факт, что большинство доказательств, доступных практикующему профессиональному бухгалтеру, являются по своей природе скорее доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения.
- Использование суждения при сборе и оценке доказательств и формировании заключения, основанного на этих доказательствах.
- В некоторых случаях характеристики предмета изучения при оценке или измерении по определенным критериям.

53. Как соглашения по выражению разумной уверенности, так и соглашения по выражению ограниченной уверенности предусматривают применение навыков и методов выражения уверенности, а также сбор достаточных и надлежащих доказательств как часть итеративного, систематического процесса, включающего получение знания о предмете изучения и информации о прочих обстоятельствах соглашения. Характер, сроки выполнения и масштаб процедур по сбору достаточных и надлежащих доказательств в соглашении по выражению ограниченной уверенности сознательно ограничены по сравнению с соглашением по выражению разумной уверенности. Для некоторых предметов изучения могут быть разработаны специальные публикации, содержащие руководство по процедурам сбора достаточных и надлежащих доказательств для соглашений по выражению ограниченной уверенности. Например, МССО 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности» предусматривает, что достаточные и надлежащие доказательства по обзору финансовой отчетности получаются, в основном, в результате использования аналитических процедур и запросов. В отсутствие соответствующих публикаций, процедуры по сбору достаточных и надлежащих доказательств будут изменяться в зависимости от соглашения, в частности, предмет изучения и потребности предполагаемых пользователей и заказчика, включая сроки и ограничения по стоимости. Как для соглашения по выражению разумной уверенности, так и для соглашения по выражению ограниченной уверенности, в случае, если практикующий

профессиональный бухгалтер узнает об аспекте, который может привести практикующего профессионального бухгалтера к необходимости внесения существенной модификации в информацию о предмете изучения, практикующий профессиональный бухгалтер должен изучить такой аспект, применяя другие процедуры, достаточные для того, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер смог подготовить отчет (заключение).

Количество и качество доступных доказательств

54. На количество и качество доступных доказательств влияют:

    (а) Характеристики предмета изучения и информации о предмете изучения. Например, предположительно менее объективное доказательство будет получено, если информация о предмете изучения ориентирована на будущие показатели, а не на исторические (см. параграф 32); и

    (б) Обстоятельства соглашения, отличные от характеристик предмета изучения, когда доказательство, существование которого обоснованно предполагалось, недоступно по причине, например, времени назначения практикующего профессионального бухгалтера, политики субъекта по срокам хранения документов или ограничений, наложенных ответственной стороной.

    Обычно доступные доказательства являются по своей природе скорее доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения.

55. Заключение без оговорок не является приемлемым ни для одного из типов соглашений по выражению уверенности, если имеются существенные ограничения по масштабу работы практикующего профессионального бухгалтера, возникающие в случае, если:

    (а) Обстоятельства мешают практикующему профессиональному бухгалтеру получить доказательства, необходимые для снижения риска соглашения по выражению уверенности до надлежащего уровня; или

    (б) Ответственная сторона или заказчик вводит ограничения, мешающие практикующему профессиональному бухгалтеру

получить доказательства, необходимые для снижения риска соглашения по выражению уверенности до надлежащего уровня.

Отчет (заключение) по выражению уверенности

56. Практикующий профессиональный бухгалтер представляет в своем письменном отчете (заключении), выводы, передающие уверенность, полученную в отношении информации о предмете изучения. МСА, МССО и МССВУ устанавливают основные элементы отчета (заключения) по выражению уверенности. Кроме того, практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать прочую ответственность, связанную с предоставлением отчета (заключения), включая, необходимость проводить надлежащее информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями.

57. Заключение практикующего профессионального бухгалтера по соглашению, основанному на утверждении, может быть сформулировано либо:

    (а) В отношении утверждения ответственной стороны (например: «По нашему мнению, утверждение *ответственной стороны о том,* что система внутреннего контроля функционирует эффективно во всех существенных аспектах в соответствии с *критериями XYZ,* справедливо»); или

    (б) В отношении непосредственно предмета изучения и критериев (например: «По нашему мнению, система внутреннего контроля функционирует эффективно во всех существенных аспектах в соответствии с *критериями XYZ»).*

    В соглашении о прямой отчетности заключение практикующего профессионального бухгалтера формулируется непосредственно в отношении предмета изучения и критериев.

58. В соглашении по выражению разумной уверенности практикующий профессиональный бухгалтер выражает позитивную форму уверенности в заключении, например: «По нашему мнению, система внутреннего контроля функционирует эффективно во всех существенных аспектах в соответствии с *критериями XYZ».* Это форма выражения

означает «разумную уверенность». Выполнив процедуры по сбору доказательств, характер, сроки выполнения и масштаб которых были разумными при данных характеристиках предмета изучения и прочих обстоятельствах соглашения, описанных в отчете (заключении) о выражении уверенности, практикующий профессиональный бухгалтер получил достаточные и надлежащие доказательства для снижения риска соглашения по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня.

59. В соглашении по выражению ограниченной уверенности практикующий профессиональный бухгалтер выражает негативную форму уверенности в заключении, например: «Основываясь на нашей работе, описанной в этом отчете, мы не обнаружили фактов, которые могли бы привести нас к мнению, что система внутреннего контроля не эффективна в соответствии с *критериями XYZ»*. Эта форма выражения означает «ограниченную уверенность», которая пропорциональна масштабу процедур по собору доказательств, выполненных практикующим профессиональным бухгалтером, при данных характеристиках предмета изучения и прочих обстоятельствах соглашения, описанных в отчете (заключении) по выражению уверенности.

60. Практикующий профессиональный бухгалтер не может выразить мнение без оговорок ни по одному из соглашений по выражению уверенности, в случае если существуют следующие обстоятельства и если, по мнению практикующего профессионального бухгалтера, влияние описанных вопросов является или может быть существенным:

    (а) Существует ограничение масштаба, относящееся к работе практикующего профессионального бухгалтера (см. параграф 55). Практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения в зависимости от того, насколько существенно или всеобъемлюще ограничение. В некоторых случаях практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает необходимость прекращения оказания услуг по соглашению.

    (б) В случаях, если:

(i) Мнение практикующего профессионального бухгалтера сформулировано в рамках утверждения ответственной стороны, и это утверждение несправедливо, во всех существенных аспектах; или

(ii) Мнение практикующего профессионального бухгалтера сформулировано непосредственно в отношении предмета изучения и критериев, и информация о предмете изучения существенно искажена,[11]

практикующий профессиональный бухгалтер выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от того, насколько существенным или всеобъемлющим является аспект.

(в) В случаях, если после принятия соглашения обнаруживается, что критерии неприемлемы или предмет изучения является ненадлежащим для соглашения по выражению уверенности. Практикующий профессиональный бухгалтер выражает:

(i) Мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от того, насколько существенным или всеобъемлющим является вопрос, если неприемлемые критерии или ненадлежащий предмет изучения могут ввести в заблуждение предполагаемого пользователя; или

(ii) Мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения в зависимости от того, насколько существенным или всеобъемлющим является вопрос, в других случаях.

В некоторых случаях практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает необходимость прекращения оказания услуг по соглашению.

---

[11] В тех соглашениях о прямой отчетности, где информация о предмете изучения представлена только в отчете (заключении) профессионального бухгалтера, и профессиональный бухгалтер делает заключение, что предмет изучения не соответствует критериям во всех существенных аспектах, например: «По нашему мнению, за исключением {…} система внутреннего контроля функционирует эффективно во всех существенных аспектах в соответствии с *критериями XYZ»,* такой отчет (заключение) будет считаться мнением с оговоркой (или отрицательным, в зависимости от обстоятельств).

Неправомерное использование имени практикующего профессионального бухгалтера

61. Практикующий профессиональный бухгалтер считается причастным к предмету изучения в случае, если практикующий профессиональный бухгалтер выдает отчет по информации о предмете изучения или дает согласие на использование своего имени в профессиональной связи с данным предметом изучения. Если такая причастность практикующего профессионального бухгалтера не имеет места быть, то третьи стороны не могут говорить о какой-либо ответственности со стороны практикующего профессионального бухгалтера. Если практикующий профессиональный бухгалтер узнает, что какая-либо сторона неправомерно использует имя практикующего профессионального бухгалтера в связи с предметом изучения, то практикующий профессиональный бухгалтер должен потребовать, чтобы сторона прекратила такое использование имени. Практикующий профессиональный бухгалтер должен также рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер, таких как информирование всех известных третьих сторон о неправомерном использовании имени практикующего профессионального бухгалтера или обращение за юридической консультацией.

Применение в государственном секторе

1. *Данная Основа применима в отношении всех профессиональных бухгалтеров, работающих в государственном секторе и являющихся независимыми по отношению к субъекту, для которого они выполняют соглашения по выражению уверенности. В случае если профессиональные бухгалтеры, работающие в государственном секторе, не являются независимыми в отношении субъекта, для которого они выполняют соглашения по выражению уверенности, то должно использоваться руководство, указанное в сноске 1.*

Приложение

Различия между соглашением по выражению разумной уверенности и соглашением по выражению ограниченной уверенности

В данном Приложении приведены различия между соглашением по выражению разумной уверенности и соглашением по выражению ограниченной уверенности, рассмотренных в Основе (см. ссылки на параграфы).

Тип соглашения	Цель	Процедуры по сбору доказательств [12]	Отчет по выражению уверенности
Соглашение по выражению разумной уверенности	Снижение риска в соглашении по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня в условиях соглашения, что используется практикующим профессиональным бухгалтером в качестве основы для выражения позитивной формы уверенности в заключении (параграф 11).	Достаточные и надлежащие доказательства получаются в результате систематического процесса по соглашению, включающего:• получение знаний об обстоятельствах соглашения; • оценку риска; • ответные действия в отношении оцененных рисков; • использования комбинации инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчета, повторного выполнения, аналитических процедур и запросов. Такие дальнейшие	Описание обстоятельств соглашения и выражение позитивной формы уверенности в заключении (см.параграф 58).

[12] Подробное описание требований по сбору доказательств возможно только в рамках МССВУ по специфическим предметам изучения.

		процедуры включают существенные процедуры, и при необходимости, получение подтверждающей информации из источников, независимых от ответственной стороны, и, в зависимости от характера предмета изучения, тесты эффективности функционирования средств контроля;• и оценка полученных доказательств (см. параграф 51 и 52).	
Соглашение по выражению ограниченной уверенности	Снижение риска в соглашении по выражению уверенности до уровня, приемлемого в условиях соглашения, при этом данный риск превышает уровень риска в соглашении по выражению разумной уверенности, что используется практикующим профессиональным бухгалтером в качестве основы для выражения негативной формы уверенности в заключении (см. параграф 11).	Достаточные и надлежащие доказательства получаются в результате итеративного, систематического процесса, включающего получение знания о предмете изучения и информации о прочих обстоятельств соглашения, если процедуры сознательно ограничены по сравнению с соглашением по выражению разумной уверенности (см. параграф 53).	Описание обстоятельств соглашения и выражение негативной формы уверенности в заключении (см. параграф 59).

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 200

ЦЕЛЬ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2005 года или после этой даты.)**

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1
Цель аудита финансовой отчетности	2-3
Этические требования в отношении аудита финансовой отчетности	4-5
Проведение аудита финансовой отчетности	6-9
Масштаб аудита финансовой отчетности	10-14
Профессиональный скептицизм	15-16
Разумная уверенность	17-21

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», и МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 200. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 200 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 200. Включение последнего предложения в параграф 3 и параграфов 37-48 измененного МСА 200 было отложено до тех пор, пока не вступит в силу МСА 800 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета». Остальная часть МСА 200, исправленного и дополненного, вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2005 года или после этой даты.

МСА 230 «Аудиторская документация» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 200. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 200 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты.

ЦЕЛЬ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аудиторский риск и существенность 22-32
Ответственность за финансовую отчетность 33-36
Определение приемлемости основы представления
финансовой отчетности 37-48
Выражение мнения по финансовой отчетности 49-
51
Дата вступления в силу 52

Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА

ЦЕЛЬ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении цели и общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности. Стандарт также описывает ответственность руководства субъекта за подготовку и представление финансовой отчетности и за основу, используемую при подготовке финансовой отчетности, упоминаемую в МСА как «применяемая основа представления финансовой отчетности».

Цель аудита финансовой отчетности

2. **Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.**

3. Аудит финансовой отчетности является соглашением по выражению уверенности в соответствии с определением, изложенным в Международной основе соглашений по выражению уверенности. Основа определяет и описывает элементы и цели соглашения по выражению уверенности. МСА применяют Основу в контексте аудита финансовой отчетности и содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также руководство, которое необходимо применять в ходе аудита. Параграфы 34-35 данного МСА раскрывают значение определения «финансовая отчетность» и ответственность руководства за эту отчетность. Как отмечено в Основе, соглашения по выражению уверенности принимаются при условии, что критерии, указанные в определении, являются «приемлемыми» и доступными для предполагаемого пользователя. Параграфы 37-48 данного МСА раскрывают приемлемые критерии и их доступность для предполагаемых пользователей аудита финансовой отчетности с учетом рассмотрения аудитором приемлемости основы представления финансовой отчетности.[1]

[1] Включение последнего предложения в параграф 3 и параграфов 37-48 измененного МСА 200 было отложено до тех пор, пока не вступит в силу МСА 800 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета».

Этические требования в отношении аудита финансовой отчетности

4. Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования в отношении соглашений по аудиту

Как отмечается в МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации», этические требования в отношении аудита финансовой отчетности обычно состоят из Частей А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Международной Федерации Бухгалтеров (Кодекс МФБ) и национальных требований, которые являются более жесткими. МСА 220 выделяет основные принципы профессиональной этики, разработанные в Частях А и Б Кодекса МФБ, и описывает ответственность партнера по проекту в отношении этических требований. МСА 220 предусматривает, что команда по проекту имеет право полагаться на системы, установленные в фирме, при выполнении своих обязательств по процедурам контроля качества, применимым в отношении отдельных соглашений по аудиту (например, в отношении навыков и профессиональной компетентности персонала в ходе его подбора и обучения; независимости в ходе сбора и передачи соответствующей информации по независимости; поддержания отношений с клиентами в ходе выполнения системных процедур принятия и продолжения отношений; соблюдения требований законодательства и регулирующих органов в ходе процесса мониторинга), если только информация, предоставленная фирмой или другими сторонами, не предусматривает иного. Соответственно, Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги» предусматривает, чтобы фирмы разрабатывали политику и процедуры для получения разумной уверенности в том, что фирма и ее персонал отвечают соответствующим этическим требованиям.

Проведение аудита финансовой отчетности

6. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита.

7. МСА содержат основные принципы и необходимые процедуры вместе с соответствующим руководством, представленным в форме

пояснительных и прочих материалов, включая приложения. Основные принципы и необходимые процедуры должны трактоваться и применяться в контексте пояснительных и прочих материалов, которые содержат руководство по их применению. Для правильного понимания и применения основных принципов и необходимых процедур необходимо изучить текст всего Стандарта.

8. При проведении аудита в соответствии с МСА аудитор должен знать и учитывать Положения о международной аудиторской практике (ПМАП), применимые в отношении соглашений об аудите. ПМАП представляют руководства и практическую помощь аудиторам при применении МСА. Аудитор, не применяющий руководства, содержащиеся в соответствующем ПМАП, должен быть готов объяснить, как выполняются основные принципы и необходимые процедуры Стандарта, рассматриваемые в ПМАП.

9. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА и стандартами аудита конкретной юрисдикции или страны.

Масштаб аудита финансовой отчетности

10. Термин «масштаб аудита» относится к аудиторским процедурам, которые, по мнению аудитора и в соответствии с МСА, являются необходимыми при определенных обстоятельствах для достижения цели аудита.

11. При определении аудиторских процедур, которые необходимо выполнить при проведении аудита в соответствии с МСА, аудитор должен выполнять требования каждого Международного стандарта аудита, применимого к данному аудиту.

12. При проведении аудита может возникнуть ситуация, когда аудиторы должны выполнять другие профессиональные, законодательные или регулирующие требования в дополнение к МСА. МСА не отменяют местные законы или нормативные акты, которые регулируют аудит финансовой отчетности. Если такие законы или нормативные акты отличаются от МСА, аудит, проведенный в соответствии с местным законодательством или нормативными актами, автоматически не будет соответствовать требованиям МСА.

13. Если аудитор проводит аудит в соответствии с МСА и стандартами аудита отдельной юрисдикции или страны, в дополнение к выполнению требований каждого МСА, применимого в отношении аудита, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые для выполнения требований соответствующих стандартов этой юрисдикции или страны.

14. **Аудитор не должен заявлять о соответствии Международным стандартам аудита, если только он не выполнил полностью требования всех Международных стандартов аудита, применимых к данному аудиту.** Аудитор может, в исключительных обстоятельствах, счесть необходимым отступить от выполнения основных принципов или необходимых процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, с целью достижения целей аудита. В таких случаях, при условии того, что отклонения были надлежащим образом задокументированы в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация», не считается, что аудитор не выполнил требования МСА.

Профессиональный скептицизм

15. Аудитор должен планировать и выполнять аудит с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.

16. Профессиональный скептицизм означает, что аудитор критически и с определенной долей сомнения оценивает вескость полученных аудиторских доказательств и настороженно относится к аудиторским доказательствам, которые противоречат или ставят под сомнение надежность документов, ответов на запросы и прочей информации, полученной от руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. Например, профессиональный скептицизм необходим в ходе аудита для снижения риска необнаружения необычных обстоятельств, риска неоправданных обобщений в выводах, основанных на аудиторских наблюдениях; риска использования ошибочных допущений при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур и при оценке их результатов. При составлении запросов и выполнении прочих аудиторских

процедур, аудитор не может быть удовлетворен неубедительными аудиторскими доказательствами, основывающимися на предположении, что руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, честны и порядочны. Соответственно, заявления руководства субъекта не являются заменой необходимости получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Разумная уверенность

17. Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, должен получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это концепция, относящаяся к накоплению аудиторских доказательств, необходимых для того, чтобы аудитор сделал вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности имеет отношение ко всему процессу аудита в целом.

18. Существуют, однако, присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений, в связи с чем, аудитор не может получить абсолютной уверенности. Данные ограничения обусловлены такими факторами, как:
    - Использование тестирования.
    - Ограничения, присущие любым системам внутреннего контроля (например, возможность сговора или превышение руководством субъекта своих полномочий).
    - Тот факт, что большинство аудиторских доказательств являются по своей природе скорее доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения.

19. Кроме того, работа, выполняемая аудитором для формирования мнения, предполагает профессиональные суждения, в частности, в отношении:
    (а) Сбора аудиторских доказательств, например, при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур; и

    (б) Подготовки выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, например, в ходе оценки разумного

характера расчетных оценок, сделанных руководством субъекта в ходе подготовки финансовой отчетности.

20. Кроме того, существуют ограничения, которые могут повлиять на убедительность имеющихся аудиторских доказательств, используемых для подготовки выводов по отдельным утверждениям финансовой отчетности[2] (например, в отношении операций между связанными сторонами). В таких случаях в некоторых Международных стандартах аудита определены особые процедуры, которые в силу характера отдельных утверждений обеспечивают достаточные и надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

    (а) Необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения сверх обычно предполагаемого уровня риска; или

    (б) Любого признака, указывающего на наличие существенного искажения.

21. Соответственно, по причине вышеописанных факторов, аудит не гарантирует, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, так как абсолютную уверенность невозможно получить. Аудиторское мнение не гарантирует ни будущую жизнеспособность субъекта, ни эффективность управления субъектом, осуществляемого руководством субъекта.

Аудиторский риск и существенность

22. Субъекты разрабатывают стратегии для достижения своих целей, и в зависимости от характера их деятельности и отрасли, законодательства и нормативных актов, размеров и сложности их структуры, они подвержены различным предпринимательским рискам[3]. Руководство субъектов несет ответственность за выявление таких рисков и принятие ответных действий. Однако, не все риски связаны с подготовкой финансовой отчетности.

---

[2] Параграфы 15-18 МСА 500 «Аудиторские доказательства» рассматривают использование утверждений при получении аудиторских доказательств.

[3] Параграфы 30-34 МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» рассматривают концепцию предпринимательских рисков, а также то, как они связаны с рисками существенных искажений.

Аудитора интересуют только те риски, которые могут повлиять на финансовую отчетность.

23. Аудитор получает и оценивает аудиторские доказательства для получения разумной уверенности в том, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности. Концепция разумной уверенности допускает существование риска ненадлежащего аудиторского мнения. Риск выражения аудитором ненадлежащего мнения в случае, если финансовая отчетность существенно искажена, называется «аудиторским риском»[4].

24. **Аудитор должен планировать и выполнять аудит с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, соответствующего цели аудита.** Аудитор снижает аудиторский риск посредством разработки и выполнения аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение. Разумная уверенность считается полученной в случае, если аудитор снизил аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

25. Аудиторский риск находится в прямой зависимости от риска существенных искажений в финансовой отчетности (или просто «риск существенного искажения») (т.е. риск того, что финансовая отчетность содержала существенные искажения до аудита) и риска того, что аудитор не обнаружит такие искажения («риск необнаружения»). Аудитор выполняет аудиторские процедуры для оценки риска существенных искажений и стремится ограничить риск необнаружения путем выполнения дополнительных аудиторских процедур, основанных на этой оценке (см. МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»). Процесс аудита включает в себя использование профессионального суждения при выборе аудиторского подхода, акцентируя внимание на том, что может

[4] Это определение аудиторского риска не включает риск того, что аудитор может ошибочно выразить мнение о том, что финансовая отчетность существенно искажена.

«пойти не так» (т.е. какие возможные искажения могут возникнуть) на уровне утверждений (см. МСА 500 «Аудиторские доказательства»), а также при выполнении аудиторских процедур по оцененным рискам для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

26. Аудитор должен уделять внимание существенным искажениям, но он не несет ответственности за обнаружение искажений, являющихся несущественными по отношению к финансовой отчетности в целом. Аудитор определяет, будет ли влияние, оказываемое выявленными неисправленными искажениями, по отдельности и в совокупности, существенным по отношению к финансовой отчетности в целом. Существенность и аудиторский риск связаны друг с другом (см. МСА 320 «Существенность в аудите»). С целью разработки аудиторских процедур для определения существенности искажений в отношении финансовой отчетности в целом, аудитор рассматривает риск существенных искажений с двух точек зрения: в отношении всей финансовой отчетности и в отношении классов операций, сальдо счетов, раскрытий и связанных утверждений[5].

27. Аудитор рассматривает риск существенных искажений на уровне финансовой отчетности в целом, что подразумевает риск существенных искажений, связанных с финансовой отчетностью в целом, которые потенциально могут оказать влияние на многие утверждения. Риски такого рода обычно связаны с контрольной средой субъекта (хотя эти риски могут также быть связаны и с другими факторами, такими как ухудшающиеся экономические условия), и не всегда их можно связать с определенным утверждением на уровне класса операций, сальдо по счету или раскрытий. Скорее такой общий риск представляет собой обстоятельства, которые увеличивают риск существования существенных искажений в любых утверждениях, например,

[5] МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» представляет дополнительные руководства по требованиям, предъявляемым к аудитору, при оценке рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

игнорирование руководством субъекта системы внутреннего контроля. Часто такие риски возникают при риске существенных искажений в связи с мошенничеством. Ответные действия аудитора на риск существенных искажений на уровне всей финансовой отчетности включают изучение знаний, навыков и способностей персонала, наделенного значительными полномочиями, включая вопрос привлечения экспертов; надлежащий уровень надзора; и рассмотрение возможности существования условия или события, которые могут подвергнуть значительному сомнению способность субъекта соответствовать допущению о непрерывности деятельности.

28. Аудитор также рассматривает риск существенных искажений по классу операций, сальдо счетов и раскрытиям, так как это напрямую помогает в определении характера, сроков выполнения и масштаба будущих аудиторских процедур на уровне утверждений.[6] Аудитор стремится получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по классу операций, сальдо счетов и раскрытиям таким образом, чтобы аудитор, после завершения аудита, смог выразить мнение о финансовой отчетности в целом при приемлемо низком уровне аудиторского риска. Аудиторы используют различные подходы для достижения этой цели.[7]

29. В следующих параграфах раскрываются компоненты аудиторского риска. Риск существенных искажений на уровне утверждений состоит из следующих двух компонентов:

«Неотъемлемый риск» - это подверженность утверждения искажениям, которые могут быть существенными либо по

---

[6] МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» представляют дополнительное руководство по требованиям, предъявляемым к аудитору, по разработке и выполнению дополнительных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений.

[7] Аудитор может использовать модель, которая отражает общие взаимосвязи компонентов аудиторского риска в математических формулах для достижения соответствующего уровня риска необнаружения. Некоторые аудиторы считают эту модель очень полезной при планировании аудиторских процедур для достижения желаемого уровня аудиторского риска, хотя использование этой модели не устраняет использование профессионального суждения, являющегося неотъемлемой частью процесса аудита.

отдельности, либо в совокупности с другими искажениями при допущении отсутствия соответствующих средств контроля. Риск такого искажения более велик для некоторых утверждений и связанных классов операций, сальдо счетов и раскрытий, чем для других. Например, сложные расчеты больше подвержены искажениям, чем простые. Счета, содержащие суммы, полученные на основе расчетных оценок, которым присуща значительная неопределенность при расчете, более подвержены рискам, чем счета, содержащие сравнительно простые, фактические данные. Внешние обстоятельства, вызывающие бизнес риски, также могут повлиять на неотъемлемый риск. Например, технологическое развитие может привести к устареванию определенного продукта, тем самым запасы становятся более подверженными риску завышения стоимости. В дополнение к обстоятельствам, присущим определенным утверждениям, факторы риска, имеющиеся в самом субъекте и его среде, которые связаны с несколькими или всеми классами операций, сальдо счетов или раскрытиями, могут повлиять на неотъемлемый риск, связанный с определенным утверждением. Эти факторы включают в себя, например, недостаток оборотного капитала для продолжения деятельности или снижение отраслевых показателей, характеризующееся большим числом банкротств.

«Риск средств контроля» - это риск того, что искажение, которое могло возникнуть в утверждении и которое может быть существенным либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено системой внутреннего контроля субъекта. Этот риск зависит от эффективности разработки и функционирования системы внутреннего контроля при достижении целей субъекта, связанных с подготовкой финансовой отчетности. Некоторые риски контроля будут существовать всегда по причине ограничений, присущих системе внутреннего контроля.

30. Неотъемлемый риск и риск средств контроля являются рисками субъекта; они существуют вне зависимости от аудита финансовой

отчетности. Аудитор должен оценить риск существенных искажений на уровне утверждений в качестве основы для дальнейших аудиторских процедур, хотя такая оценка является суждением, а не точной оценкой риска. Если аудиторская оценка риска существенных искажений включает в себя ожидание того, что средства контроля функционируют эффективно, то аудитор должен выполнить тестирование средств контроля для обоснования оценки риска. МСА обычно рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля не по отдельности, а как объединенный «риск существенных искажений». Хотя МСА обычно рассматривают объединенную оценку риска существенных искажений, аудитор может проводить отдельные или объединенные оценки неотъемлемого риска или риска средств контроля в зависимости от выбранных аудиторских приемов или методологии, а также практических соображений. Оценка риска существенных искажений может выражаться в количественных характеристиках, таких как проценты, или в неколичественных характеристиках. В любом случае, необходимость проведения аудитором оценки соответствующих рисков более важна, чем методы, которыми такая оценка может быть осуществлена.

31. «Риск необнаружения» - это риск того, что аудитор не обнаружит искажения, имеющиеся в утверждении, которые могут оказаться существенными либо по отдельности, либо в совокупности с другими искажениями. Риск необнаружения зависит от эффективности аудиторских процедур и их применения аудитором. Риск необнаружения не может быть снижен до нуля, так как аудитор, как правило, не проверяет все классы операций, сальдо счетов или раскрытия, а также по ряду других причин. Эти причины включают в себя возможность того, что аудитор может выбрать ненадлежащую аудиторскую процедуру, неправильно применить соответствующую аудиторскую процедуру, или неправильно трактовать результаты аудита. Эти факторы обычно могут быть устранены посредством правильного планирования, соответствующего назначения персонала в команду по проекту, применения принципа профессионального скептицизма, надзора и проверки выполненной аудиторской работы.

32. Риск необнаружения связан с характером, сроками выполнения и масштабом аудиторских процедур, выбранных аудитором для снижения оценки аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. На заданном уровне аудиторского риска приемлемый уровень риска необнаружения имеет обратную связь с оценкой риска существенных искажений на уровне утверждений. Чем выше оценка риска существенных искажений, существование которых предполагается аудитором, тем ниже уровень риска необнаружения, который может считаться приемлемым. И наоборот, чем ниже оценка риска существенных искажений, предполагаемых аудитором, тем выше уровень приемлемого риска необнаружения.

Ответственность за финансовую отчетность

33. Несмотря на то что аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения по финансовой отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности несет руководство субъекта[8], подотчетное лицам, наделенными руководящими полномочиями[9]. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, от их ответственности.

34. Термин финансовая отчетность относится к структурированному представлению финансовой информации, которая обычно включает прилагаемые примечания, полученные на основе бухгалтерских записей и предназначенные для информирования об экономических ресурсах субъекта или обязательствах на определенную дату, или об их изменении в течение периода

---

[8] Термин «руководство субъекта» используется в данном МСА для определения лиц, несущих ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности. Могут использоваться другие термины в зависимости от правового поля определенной юрисдикции.

[9] Структура управления субъекта различается от страны к стране и отражает культурные и законодательные особенности. Соответствующие обязанности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, зависят от правовой ответственности в соответствующей юрисдикции.

времени в соответствии с основой представления финансовой отчетности субъекта. Термин может применяться в отношении полного комплекта финансовой отчетности, но он также может применяться к отдельному финансовому отчету, например, балансовому отчету или отчету о прибылях и убытках и соответствующим примечаниям.

35. Требования основы представления финансовой отчетности определяют форму и содержание финансовой отчетности, а также дают определение полного комплекта финансовой отчетности. Для некоторых основ представления финансовой отчетности отдельный финансовый отчет, такой как отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания, составляет полный комплект финансовой отчетности. Например, Международный стандарт бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС) «Финансовая отчетность, подготовленная по кассовому методу» предусматривает, что основным финансовым отчетом при подготовке и представлении финансовой отчетности субъектами государственного сектора в соответствии с МСБУГС является отчет о поступлении и использовании денежных средств. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), с другой стороны, предназначена для представления информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств субъекта. Полный комплект финансовой отчетности в соответствии с МСФО включает баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств, а также краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания.

36. Руководство субъекта несет ответственность за определение основы представления финансовой отчетности, которая будет использоваться при подготовке и представлении финансовой отчетности. Руководство субъекта также несет ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности. Руководство субъекта несет ответственность за:

- Разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, связанной с подготовкой и представлением финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений по причине мошенничества или ошибок;
- Выбор и применение надлежащей учетной политики, и
- Подготовку расчетных оценок, приемлемых при данных обстоятельствах.

Определение приемлемости основы представления финансовой отчетности [10]

37. **Аудитор должен определить приемлемость основы представления финансовой отчетности, принятой руководством субъекта.** Аудитор обычно определяет приемлемость при вынесении решения о принятии или отказе от соглашения, как описано в МСА 210 «Условия соглашения по аудиту». Приемлемая основа представления финансовой отчетности упоминается в МСА как «применяемая основа финансовой отчетности».

38. Аудитор определяет приемлемость основы представления финансовой отчетности, принятой руководством субъекта, учитывая характер деятельности субъекта (например, является ли субъект коммерческой структурой, субъектом государственного сектора или некоммерческой организацией) и цели финансовой отчетности.

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями к финансовой информации, выдвигаемыми определенными пользователями

39. В некоторых случаях целью финансовой отчетности является соответствие требованиям определенных пользователей. Требования к информации, выдвигаемые такими пользователями, определяют применяемую основу представления финансовой отчетности, приемлемую при данных обстоятельствах. Примерами

[10] Вступление в силу параграфов 37-48 было отложено вплоть до введения в действие МСА 800 (пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета».

основы представления финансовой отчетности, отвечающей требованиям определенных пользователей, являются: отражение налоговой базы учета в комплекте финансовой отчетности, прилагаемой к налоговым декларациям субъекта; условия представления финансовой отчетности государственными ведомствами, нацеленные на соответствие комплекта финансовой отчетности требованиям соответствующего ведомства в отношении финансовой информации; или основа представления финансовой отчетности, содержащаяся в условиях договора, устанавливающих финансовую отчетность, которую необходимо подготовить. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с такими основами представления финансовой отчетности, может быть единственной финансовой отчетностью, подготавливаемой субъектом, и поэтому часто использоваться и другими пользователями в дополнение к пользователям, для которых разрабатывались вышеупомянутые основы представления финансовой отчетности. Несмотря на широкое распространение таких случаев использования финансовой отчетности, она все же считается подготовленной в соответствии с требованиями, предъявляемыми к финансовой информации, используемой пользователями в целях МСА. МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по соглашениям по аудиту специального назначения» устанавливает нормы и представляет руководство по финансовой отчетности, целью которой является соответствие требованиям специфического пользователя к финансовой информации. Хотя специфические пользователи могут быть и не указаны, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой, целью которой не является справедливое представление информации, также рассматривается в МСА 800.

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями широкого круга пользователей к общей финансовой информации

40. Многие пользователи финансовой информации не имеют возможности требовать подготовки финансовой отчетности, адаптированной под их специфические требования к информации. Хотя выполнить все требования специфических пользователей к информации невозможно, существуют определенные требования,

общие для многих пользователей. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой представления финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения требований, которые являются общими для широкого круга пользователей, трактуется как финансовая отчетность общего назначения.

Основа представления финансовой отчетности, установленная уполномоченными или признанными организациями

41. В настоящее время не существует объективной официальной базы, общепризнанной на международном уровне, для оценки приемлемости основы представления финансовой отчетности, предназначенной для подготовки и представления финансовой отчетности общего назначения. Пока такая база не будет разработана, основы представления финансовой отчетности, установленные организациями, которые уполномочены или признаны в качестве разработчиков стандартов для использования субъектами определенных типов, признаются приемлемыми для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной такими субъектами, при условии, что эти организации используют утвержденный и прозрачный процесс подготовки и представления финансовой отчетности, принимая во внимание мнения большинства заинтересованных сторон. Примерами таких основ представления финансовой отчетности являются:

- МСФО, разрабатываемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;
- МСБУГС, разрабатываемые Международной Федерацией Бухгалтеров – Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе; и
- Общепринятые принципы бухгалтерского учета, распространяемые признанными разработчиками стандартов в отдельной юрисдикции.

Эти основы представления финансовой отчетности часто определяются как применяемая основа представления финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства и регулирующих органов, регламентирующих

подготовку финансовой отчетности общего назначения. В МСА 800 содержатся основы представления финансовой отчетности, применяемые с целью обеспечения соответствия требованиям государственных регулирующих агентств.

Основа представления финансовой отчетности, дополненная требованиями законодательства и регулирования

42. В некоторых юрисдикциях требования законодательства и регулирующих органов могут дополнять основу представления финансовой отчетности, принятую руководством субъекта, дополнительными требованиями к подготовке и представлению. В этих юрисдикциях применяемая основа представления финансовой отчетности, в целях МСА, включают в себя основу представления финансовой отчетности и дополнительные требования при условии, что они не противоречат применяемой основе представления финансовой отчетности. Например, если дополнительные требования описывают раскрытия в дополнение к тем, которые требуются в соответствии с основой представления финансовой отчетности или если они сокращают количество альтернативных вариантов, между которыми может быть сделан выбор в рамках указанной основы представления финансовой отчетности. Если дополнительные требования противоречат применяемой основе представления финансовой отчетности, аудитор должен обсудить характер требований с руководством субъекта и определить возможность выполнения таких дополнительных требований посредством дополнительных раскрытий. Если это невозможно, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского отчета (заключения), см. МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

Юрисдикции, в которых нет уполномоченных или признанных организаций-разработчиков стандартов

43. Если субъект зарегистрирован или работает в юрисдикции, в которой нет уполномоченной или признанной организации-разработчика стандартов, субъект должен самостоятельно определить применяемую основу представления финансовой отчетности. Обычно в таких юрисдикциях выбирают основу представления финансовой отчетности, разработанную одной из

организаций, описанных в параграфе 41. В качестве альтернативы, в некоторых странах могут быть разработаны традиционные правила бухгалтерского учета, общепризнанные в качестве применяемой основы представления финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной определенными субъектами, работающими в такой юрисдикции. Если субъект применяет такую основу представления финансовой отчетности, аудитор должен определить, могут ли традиционные правила бухгалтерского учета, взятые в совокупности, представлять собой приемлемую основу представления финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. В случае если традиционные правила бухгалтерского учета широко используются в какой-либо определенной юрисдикции, вполне возможно, что профессиональное сообщество в этой юрисдикции уже рассмотрело, с учетом интересов аудиторов, вопрос о приемлемости такой основы представления финансовой отчетности. Или, наоборот, аудитор должен определить, содержат ли традиционные правила бухгалтерского учета положения, обычно содержащиеся в основе представления финансовой отчетности, или сравнить традиционные правила бухгалтерского учета с требованиями существующей, рассматриваемой как приемлемая, основой представления финансовой отчетности.

44. Приемлемая основа представления финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения обычно обладает следующими характеристиками, которые обеспечивают полезность информации, представленной в финансовой отчетности, для пользователей:

(a) Уместность – информация, представленная в финансовой отчетности, соответствует характеру субъекта и целям финансовой отчетности. (Например, в случае с коммерческой организацией, подготавливающей финансовую отчетность общего назначения, уместность оценивается в разрезе информации, необходимой для удовлетворения потребностей широкого круга пользователей в информации при принятии экономических решений. Эти потребности, как правило, удовлетворяются посредством справедливого представления

финансового положения, результатов финансовой деятельности и движения денежных средств в коммерческой организации).

(б) Полнота – операции и события, сальдо счетов и раскрытия, которые могут повлиять на справедливое представление финансовой отчетности, не были упущены в финансовой отчетности.

(в) Надежность – информация, представленная в финансовой отчетности:

(i) Отражает экономическую сущность событий и операций, а не только их юридическую форму; и

(ii) Обеспечивает разумные и последовательные оценки расчеты, представление и раскрытия при использовании в аналогичных ситуациях;

(г) Нейтральность – содержание информации, представленной в финансовой отчетности, является непредвзятым и объективным; и

(д) Понятность – информация в финансовой отчетности является ясной, всеобъемлющей, а её трактовка не допускает значительных различий.

45. Конгломерат традиционных правил бухгалтерского учета, созданный с целью соответствия индивидуальным предпочтениям, не может считаться приемлемой основой представления финансовой отчетности для финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей.

46. Описание основы представления финансовой отчетности в тексте финансовой отчетности включает в себя информацию об основе подготовки финансовой отчетности и учетной политике, выбранной и применяемой в отношении значительных операций и прочих значительных событий.

47. Аудитор может принять решение о сравнении традиционных правил бухгалтерского учета с требованиями существующей основы, рассматриваемой как приемлемая, такой как, например,

МСФО, разработанные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. При аудите субъектов малого бизнеса аудитор может принять решение о сравнении таких традиционных правил бухгалтерского учета с основой представления финансовой отчетности, специально разработанной для таких субъектов уполномоченной или признанной организацией-разработчиком стандартов. При проведении аудитором такого сравнения и выявлении различий решение о том представляют ли традиционные правила бухгалтерского учета, принятые руководством субъекта, приемлемую основу представления финансовой отчетности, должно принимать во внимание причины возникновения таких различий и возможность представления вводящей в заблуждение финансовой отчетности в случае применения традиционных правил бухгалтерского учета.

48. В случае если аудитор приходит к выводу о том, что основа представления финансовой отчетности, принятая руководством субъекта, является неприемлемой, аудитор должен рассмотреть последствия такого вывода на принятие соглашения (см. МСА 210) и аудиторский отчет (заключение) (см. МСА 701).

Выражение мнения по финансовой отчетности

49. В случае если аудитор выражает мнение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с концептуальной основой представления финансовой отчетности, предназначенной для справедливого представления информации, то аудитор должен применять МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения», в котором излагаются стандарты и руководство в отношении вопросов, которые аудитор должен принять во внимание при формировании мнения по такой финансовой отчетности, а также в отношении формы и содержания аудиторского отчета (заключения). Аудитор также должен использовать МСА 701 в случае выражения модифицированного аудиторского мнения, включающего пояснительный параграф, мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения, или отрицательное мнение.

50. Аудитор должен применять МСА 800 при выражении мнения по:

    (а) Полному комплекту финансовой отчетности, подготовленному в соответствии с какой-либо иной всеобъемлющей основой бухгалтерского учета;

    (б) Компоненту полного комплекта финансовой отчетности общего назначения или финансовой отчетности специального назначения, такому как отдельный финансовый отчет, указанные счета, элементы счетов или статьи финансовой отчетности;

    (в) Соответствию контрактным договоренностям; и

    (г) Обобщенной финансовой отчетности.

51. В дополнение к рассмотрению вопросов связанных с подготовкой отчетов в МСА 800 также рассматриваются вопросы, связанные, например, с принятием соглашения и проведением аудита.

Дата вступления в силу

52. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2005 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *Основные принципы аудита остаются неизменными независимо от того, где проводится аудит – в частном или государственном секторе. Аудит государственного сектора может отличаться по цели и масштабу. Это часто связано с различиями в аудиторском мандате, юридических требованиях, либо это связано с различиями в форме представления отчетности (например, от субъектов государственного сектора может потребоваться составление дополнительных финансовых отчетов).*

2. *При проведении аудита субъектов государственного сектора аудитору необходимо принимать во внимание конкретные требования любых других соответствующих нормативных актов, постановлений и предписаний министерств, влияющих на мандат аудитора, а также любые особые требования к аудиту, включая необходимость учитывать вопросы национальной безопасности. Мандат аудитора может носить более специфический характер,*

чем в ходе аудита частного сектора, и часто охватывает более широкий круг задач и носит более масштабный характер в отличие от аудита финансовой отчетности субъектов частного сектора. Мандат может также влиять, например, на право усмотрения аудитора при определении существенности, при составлении аудиторского отчета (заключения) о фактах мошенничества и ошибках, а также при выборе формы аудиторского отчета (заключения). Возможны также отличия в подходах и стиле проведения аудита. Тем не менее, эти отличия не касаются основных принципов и существенных аудиторских процедур.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 210

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты. Приложение 2 содержит дополнения к Стандарту, которые вступят в силу в будущем)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Письма-соглашения об аудите	5-9
Повторяющиеся аудиты	10-11
Принятие изменений в соглашении	12-19
Приложение 1: Пример письма-соглашения об аудите	
Приложение 2: МСА 210, исправленный и дополненный в связи с вступлением в силу МСА 700.	

–

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 210. Соответствующие изменения и дополнения были внесены в текст МСА 210 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты

МССО 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта» обусловил необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 210. Соответствующие изменения и дополнения были внесены в текст МСА 210 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты.

МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» обусловил необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 210. Вступление в силу этих изменений и дополнений отложено вплоть до введения в действие МСА 800 (Пересмотренного и предложенного в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета». Исправленный и дополненный МСА 210 представлен в Приложении 2 к данному МСА.

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

Международный стандарт аудита (МСА) 210 «Условия соглашения по аудиту» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении:

   (а) Согласования с клиентом условий соглашения; и

   (б) Ответа аудитора на просьбу клиента изменить условия соглашения на услуги, которые обеспечивают более низкий уровень уверенности.

2. **Аудитор и клиент должны согласовать условия соглашения.** Условия, по которым достигнута договоренность, необходимо отразить документально в форме письма-соглашения о проведении аудита или в любой другой соответствующей форме договора.

3. Данный МСА призван помочь аудитору в подготовке писем-соглашений, регламентирующих проведение аудита финансовой отчетности. Данное руководство также применимо к сопутствующим услугам. В случае предоставления иных услуг, например, консультаций по вопросам налогообложения, бухгалтерского или управленческого учета, может быть уместным составление отдельных писем-соглашений.

4. В некоторых странах цель и масштаб аудита, а также обязанности аудитора определяются законодательством. Однако даже при таких обстоятельствах аудитор все же может счесть, что письма-соглашения об аудите содержат информацию, полезную для их клиентов.

Письма-соглашения об аудите

5. С точки зрения интересов как аудитора, так и клиента целесообразно, чтобы аудитор направил клиенту письмо-соглашение, желательно, до начала выполнения задания, что позволит избежать недопонимания в отношении предоставляемых услуг. Письмо-соглашение является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и масштабом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой представления любых отчетов (заключений).

Основное содержание

6. Форма и содержание писем-соглашений об аудите для различных клиентов могут варьироваться, но обычно в них указывается:

   - Цель аудита финансовой отчетности;
   - Ответственность руководства субъекта за финансовую отчетность;
   - Масштаб аудита, включая ссылки на действующие требования законодательства, регулирующих органов, или публикации профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором;
   - Форма любых отчетов (заключений) или иной способ сообщения результатов выполнения соглашения;
   - Тот факт, что в связи с выборочным характером тестирования данных и другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам внутреннего контроля, существует неизбежный риск, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными;
   - Требование свободного доступа ко всем записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудитом; и
   - Ответственность руководства субъекта за установку и поддержание эффективной системы внутреннего контроля.

7. Аудитор может также указать в письме:

   - Договоренности, связанные с планированием и выполнением аудита.
   - Что он ожидает получить от руководства субъекта письменные подтверждения, касающиеся представлений, сделанных руководством субъекта в связи с аудитом.
   - Требование о подтверждении клиентом условий соглашения посредством признания факта получения им письма-представления.

- Описание каких-либо других писем или отчетов(заключений), которые аудитор предполагает представить клиенту.
- Основу исчисления гонорара, а также любые договоренности в отношении выставления счетов.

8. При необходимости в письме также могу быть освещены следующие вопросы:
   - Договоренность о привлечении других аудиторов и экспертов по некоторым аспектам аудита.
   - Договоренность о привлечении внутренних аудиторов, а также других сотрудников клиента.
   - Договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, при его наличии, в случае, если аудитор впервые работает с данным клиентом.
   - Любые ограничения ответственности аудитора там, где это возможно.
   - Ссылка на любые дополнительные договоренности между аудитором и клиентом.

   Пример письма-соглашения об аудите приводится в Приложении.

Аудит компонентов

9. Если аудитор материнской компании является также аудитором дочерней компании, филиала или подразделения (компонента), то на решение аудитора о том, посылать отдельное письмо-соглашение о компоненте или нет, будут влиять такие факторы, как:
   - Кто назначает аудитора компонента.
   - Необходим ли выпуск отдельного аудиторского отчета (заключения) по компоненту.
   - Требования законодательства.
   - Масштаб любой работы, выполненной другими аудиторами.
   - Доля собственности, принадлежащая материнской компании.
   - Степень независимости руководства компонента.

Повторяющиеся аудиторские проверки

10. **В случае повторяющегося аудита аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий соглашения и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях соглашения.**

11. Аудитор может принять решение не отправлять новое письмо-соглашение в отношении каждого проверяемого периода. Однако следующие факторы могут привести к необходимости составления нового письма:

- Любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и масштаба аудита.
- Любые пересмотренные или особые условия соглашения.
- Недавние изменения в составе высшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Значительное изменение в структуре собственности.
- Значительное изменение в характере или масштабе деятельности клиента.
- Требования законодательства или регулирующих органов.

Принятие изменений в соглашении

12. **В случае если аудитора до завершения выполнения соглашения попросят изменить его условия на услуги, которые обеспечивают более низкий уровень уверенности, то аудитор должен рассмотреть правомерность такого пересмотра соглашения.**

13. Просьба клиента к аудитору об изменении соглашения может быть вызвана изменением в обстоятельствах, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрошенных изначально, или ограничением масштаба соглашения, наложенным руководством субъекта либо вызванным обстоятельствами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину, лежащую в

основе этой просьбы и, особенно, возможные последствия ограничения масштаба соглашения.

14. Изменение обстоятельств, влияющих на требования субъекта, или неправильное понимание характера запрошенной изначально услуги обычно рассматриваются, как обоснованная причина требования изменить условия соглашения. И наоборот, изменение не может рассматриваться как обоснованное, если выясняется, что оно вызвано неточной, неполной или неудовлетворительной в других отношениях информацией.

15. Прежде чем согласиться на изменение условий соглашения по аудиту в пользу оказания сопутствующих услуг, аудитор, который был привлечен для проведения аудита в соответствии с МСА, должен также рассмотреть любые юридические или договорные последствия такого изменения.

16. Если аудитор приходит к выводу о том, что изменение условий соглашения обоснованно, а также если выполненная работа аудитора соответствует МСА, которые могут быть применены к измененному соглашению, то подготовленный отчет (заключение) должен соответствовать пересмотренным условиям соглашения. Во избежание введения в заблуждение читателя (пользователя), в отчет (заключение) не должна включаться ссылка на:

    (а) Первоначальное соглашение; или

    (б) Любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным соглашением, за исключением случаев, когда условия соглашения меняются в сторону проведения согласованных процедур и, следовательно, ссылка на выполненные процедуры представляет собой обычный элемент отчета (заключения).

17. **В случае изменений условий соглашения аудитор и клиент должны согласовать новые условия.**

18. **Аудитор не должен соглашаться на изменение условий соглашения, если на то нет разумного обоснования.** Примером может служить соглашение по аудиту, когда аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а клиент просит изменить условия соглашения об аудите и заменить его на проведение

обзора с тем, чтобы избежать аудиторского мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

19. **Если аудитор не может согласиться на изменение условий соглашения и ему не разрешают продолжать работу в соответствии с первоначальными условиями, то аудитору следует отказаться от соглашения и рассмотреть вопрос о существовании контрактного или любого другого обязательства, в соответствии с которым аудитору необходимо проинформировать другие стороны, например, лиц, наделенных руководящими полномочиями, или акционеров, об обстоятельствах, послуживших причиной прекращения работы по соглашению.**

Применение в государственном секторе

1. *Цель письма-соглашения заключается в информировании аудируемого субъекта о характере соглашения и разъяснении ответственности участвующих в нем сторон. Требования законодательства и регулирующих органов, регламентирующие аудит государственного сектора, как правило, оговаривают полномочия и обязанности аудиторов государственного сектора, поэтому использование письма-соглашения об аудите не является широко распространенной практикой. Тем не менее, такое письмо, в котором оговаривается характер соглашения или признается соглашение, не предусмотренное законодательством, может оказаться полезным для обеих сторон. При проведении аудита государственного сектора аудиторам необходимо тщательно обдумать необходимость составления письма-соглашения об аудите.*

2. *Параграфы 12 – 19 данного МСА описывают действия, которые могут быть предприняты аудитором частного сектора при попытке изменить соглашение об аудите с тем, чтобы снизить предоставляемый уровень уверенности. В отношении государственного сектора могут существовать особые законодательные требования, регулирующие мандат аудитора, например, от аудитора могут потребовать представить отчет непосредственно министру, законодательному органу или общественности в случае, если руководство субъекта (включая руководителя департамента) пытается ограничить масштаб аудита.*

Приложение 1

Пример письма-соглашения об аудите

Представленное ниже письмо предназначено для использования в качестве руководства, опирается на соображения, изложенные в данном МСА, и должно изменяться в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами.

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства субъекта:

Вы обратились к нам с просьбой о проведении аудита баланса ……(название субъекта) по состоянию на …….. (дата), отчета о прибылях и убытках, и отчета о движении денежных средств за отчетный год, закончившийся на указанную дату. Настоящим письмом мы рады подтвердить принятие и понимание нами данного соглашения. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о финансовой отчетности.

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо следует указать соответствующие национальные стандарты или принятую практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает в себя выборочное тестирование доказательств, подтверждающих величины и раскрытие информации в финансовой отчетности. Аудит также включает в себя оценку применяемых принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, определенных руководством субъекта, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

В связи с выборочным характером тестирования данных и другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к нашему аудиторскому отчету (заключению) по финансовой отчетности мы планируем предоставить Вам отдельное письмо, касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

Мы напоминаем Вам, что ответственность за подготовку финансовой отчетности, в том числе за адекватное раскрытие информации, несет руководство компании. Это включает в себя адекватное ведение бухгалтерских записей и работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также обеспечение сохранности активов компании. Мы просим от руководства компании (и это является частью процесса аудита) письменного подтверждения представлений руководства, сделанных в связи с проведением аудита.

Мы надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и на то, что нам будет предоставлена любая запрашиваемая нами документация, бухгалтерские записи и иная информация, имеющая отношение к проводимому нами аудиту. Наш гонорар, оплата которого будет производиться на основе счетов, выставляемых по мере выполнения работ, рассчитывается, исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение соглашения, плюс возмещение вспомогательных затрат. Почасовая оплата варьируется в зависимости от степени ответственности вовлеченных специалистов с учетом их опыта и требуемой квалификации.

Данное письмо вступает в силу в отношении последующих лет до тех пор, пока оно не будет расторгнуто, изменено или заменено другим письмом-соглашением.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в знак того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой отчетности.

XYZ & Co.

Принимается от имени компании «ABC»

(подпись)

_____

Фамилия и должность

Дата

Приложение 2

МСА 210, исправленный и дополненный в связи с вступлением в силу МСА 700 - дата вступления в силу будет определена позднее

МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения», опубликованный в декабре 2004 года и вступающий в силу в отношении аудиторских отчетов, датированных 31 декабря 2006 года или более поздней датой, обусловил необходимость внесения изменений и дополнений в МСА 210. Вступление в силу этих изменений и дополнений отложено вплоть до момента введения в действие МСА 800 (Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета».

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении:

   (а) Согласования с клиентом условий соглашения; и

   (б) Ответа аудитора на просьбу клиента изменить условия соглашения на услуги, которые обеспечивают более низкий уровень уверенности.

2. **Аудитор и клиент должны согласовать условия соглашения.** Условия, по которым достигнута договоренность, необходимо отразить документально в форме письма-соглашения об аудите или в любой другой соответствующей форме договора.

3. Данный МСА призван помочь аудитору в подготовке писем-соглашений, регламентирующих проведение аудита финансовой отчетности.

4. В некоторых странах цель и масштаб аудита, а также обязательства аудитора, устанавливаются законодательством. Но даже при таких обстоятельствах аудитор может счесть, что письмо-соглашение содержит информацию, полезную для клиентов.

Письма-соглашения об аудите

5. Аудитору как в своих интересах, так и в интересах клиента следует отправить письмо-соглашение, предпочтительно, до начала выполнения задания, что позволит избежать недопонимания в отношении предоставляемых услуг. Письмо-соглашение документирует и подтверждает принятие аудитором его назначения, цели и масштаба аудита, степени ответственности аудитора перед клиентом и формы представления любых отчетов (заключений).

Основное содержание

6. Форма и содержание писем-соглашений об аудите могут отличаться в отношении каждого клиента, но в основном письма включают следующие аспекты:

   - Цель аудита финансовой отчетности.
   - Ответственность руководства субъекта за предоставляемую финансовую отчетность в соответствии с МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности».
   - Основа представления финансовой отчетности, утвержденная руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности, т.е. применяемая основа представления финансовой отчетности.
   - Масштаб аудита, включая ссылки на действующие требования законодательства, регулирующих органов, или публикации профессиональных организаций, которые аудитор соблюдает в своей работе.
   - Форма любых отчетов или иной способ сообщения о результатах работы аудитора.
   - Тот факт, что в связи с выборочным характером тестирования данных и другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам внутреннего контроля, существует неизбежный риск, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.
   - Требование свободного доступа ко всем записям, документации и другой информации, запрашиваемой в

процессе проведения аудитом.

- Ответственность руководства субъекта за установку и поддержание эффективной системы внутреннего контроля.

7. Аудитор может также включить в письмо:

- Договоренности в отношении планирования и выполнения аудита.
- Ожидание получения от руководства субъекта письменного подтверждения представлений, сделанных руководством субъекта в связи с аудитом.
- Просьбу о подтверждении клиентом условий соглашения путем признания факта получения им письма-соглашения.
- Описание каких-либо других писем или отчетов, которые аудитор предполагает представить клиенту.
- Основу исчисления гонорара и любые договоренности по выставлению счетов.

При необходимости в письме также могут быть освещены следующие вопросы:

- Договоренность о привлечении других аудиторов и экспертов по некоторым аспектам аудита.
- Договоренность о привлечении внутренних аудиторов, а также других сотрудников клиента.
- Договоренность, которую необходимо достичь с предшествующим аудитором (при его наличии), если аудитор впервые работает с данным клиентом.
- Любое ограничение ответственности аудитора, где существует такая возможность.
- Ссылка на любые дополнительные договоренности между аудитором и клиентом.

Пример письма-соглашения об аудите приводится в Приложении.

Аудит компонентов

9. Если аудитор материнской компании является также аудитором дочерней компании, филиала или подразделения (компонента), то

на решение аудитора относительно того, посылать отдельное письмо-соглашение о компоненте или нет, будут влиять такие факторы, как:

- Кто назначает аудитора компонента.
- Необходим ли выпуск отдельного аудиторского отчета (заключения) по компоненту.
- Требования законодательства.
- Масштаб любой работы, выполненной другими аудиторами.
- Доля собственности, принадлежащая материнской компании.
- Степень независимости руководства компонента.

Согласование применяемой основы представления финансовой отчетности

10. **Условия соглашения должны определять применяемую основу представления финансовой отчетности.**

11. В соответствии с МСА 200 приемлемость основы представления финансовой отчетности, утвержденной руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности, будет зависеть от характера субъекта и от целей финансовой отчетности. В некоторых случаях цель финансовой отчетности должна отвечать информационным потребностям широкого круга пользователей, в других случаях она должна отвечать потребностям специфических пользователей.

12. МСА 200 описывает основу представления финансовой отчетности, приемлемую для финансовой отчетности общего назначения. Требования законодательства и регулирующих органов часто определяют применяемую основу представления финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. В большинстве случаев, применяемая основа представления финансовой отчетности устанавливается организациями-разработчиками стандартов, имеющими полномочия для публикации стандартов в юрисдикции, в которой субъект зарегистрирован или функционирует.

13. **Аудитор должен принять соглашение об аудите финансовой отчетности только тогда, когда аудитор приходит к мнению о приемлемости основы представления финансовой отчетности,**

утвержденной руководством субъекта, или когда применение такой основы требуется законодательством или нормативными актами. В случае если законодательство или нормативные акты требуют применения какой-либо конкретной основы представления финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения, которую аудитор считает неприемлемой, то аудитор должен принять соглашение, только если недостатки в основе могут быть адекватным образом разъяснены, чтобы избежать введения пользователей в заблуждение.

14. В случае отсутствия приемлемой основы представления финансовой отчетности, руководство субъекта не будет располагать соответствующей основой для подготовки финансовой отчетности, и, следовательно, у аудитора не будет приемлемых критериев для оценки финансовой отчетности субъекта. При таких обстоятельствах, за исключением случаев, когда применение определенной основы представления финансовой отчетности обязательно в соответствии с законодательством или нормативными актами, аудитор должен рекомендовать руководству субъекта устранить недостатки в основе представления финансовой отчетности или принять другую приемлемую основу представления финансовой отчетности. Если основа представления финансовой отчетности предписана законодательством или нормативными актами и у руководства субъекта нет выбора, кроме как принять эту основу, аудитор должен принять соглашение, только если недостатки могут быть адекватным образом разъяснены, чтобы избежать введения пользователей в заблуждение, см. МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора», параграф 5, и, если только это не требуется законодательством или нормативными актами, аудитор не должен выражать мнение о финансовой отчетности, используя формулировку «дает достоверный и справедливый взгляд» или «справедливо представлена во всех существенных аспектах» в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

15. Если аудитор принимает соглашение, использующее применяемую основу представления финансовой отчетности, установленную

организацией, не являющейся уполномоченной организацией, которая имеет право разрабатывать стандарты финансовой отчетности общего назначения для определенных типов субъектов, аудитор может столкнуться с недостатками такой основы, которые не ожидались при принятии соглашения и указывают на неприемлемость этой основы для финансовой отчетности общего назначения. При таких обстоятельствах аудитор должен обсудить пути устранения этих недостатков с руководством субъекта. Если указанные недостатки обусловили представление финансовой отчетности, которая вводит в заблуждение пользователей и достигнута договоренность о том, что руководство субъекта примет другую приемлемую основу представления финансовой отчетности, аудитор должен указать на изменения в основе представления финансовой отчетности в новом письме-соглашении. Если руководство субъекта отказывается принять другую основу представления финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть влияние недостатков на аудиторский отчет (заключение), см. МСА 701.

Повторяющиеся аудиторские проверки

16. В случае повторяющегося аудита аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий соглашения и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях соглашения.

17. Аудитор может решить не отправлять новое письмо-соглашение в отношении каждого проверяемого периода. Однако следующие факторы могут служить основанием для составления нового письма:

- Любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и масштаба аудита.
- Любые пересмотренные или специальные условия соглашения.
- Недавние изменения в составе высшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Значительное изменение в структуре собственности.
- Значительное изменение в характере или масштабе деятельности клиента.

- Требования законодательства или регулирующих органов.

- Изменения в основе представления финансовой отчетности, принятой руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности (в соответствии с параграфом 15)

Принятие изменений в соглашении

18. В случае если аудитора до завершения выполнения соглашения просят изменить его условия на такие, которые обеспечивают более низкий уровень уверенности, то аудитор должен рассмотреть правомерность такого пересмотра соглашения.

19. Просьба клиента к аудитору об изменении соглашения может быть вызвана изменением в обстоятельствах, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрошенных изначально, или ограничением масштаба соглашения, наложенным руководством субъекта либо вызванным обстоятельствами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину, лежащую в основе этой просьбы и, особенно, возможные последствия ограничения масштаба соглашения.

20. Изменение обстоятельств, влияющих на требования субъекта, или неправильное понимание характера запрошенной изначально услуги обычно рассматриваются как обоснованная причина требования изменить условия в соглашении. И наоборот, изменение не может рассматриваться как обоснованное, если выясняется, что оно вызвано неточной, неполной или неудовлетворительной в других отношениях информацией.

21. Прежде чем согласиться на изменение условий соглашения по аудиту в пользу оказания сопутствующих услуг, аудитор, который был привлечен для проведения аудита в соответствии с МСА, должен также рассмотреть любые юридические или обусловленные договором последствия такого изменения.

22. Если аудитор приходит к выводу о том, что изменение условий соглашения обоснованно, а также если работа аудитора выполнена в соответствии с МСА, которые могут быть применены к измененному соглашению, то подготовленный отчет (заключение) должен соответствовать пересмотренным условиям

соглашения. Во избежание введения в заблуждение читателя (пользователя) в отчет (заключение) не должна включаться ссылка на:

(а) Первоначальное соглашение; или

(б) Любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным соглашением, за исключением случаев, когда условия соглашения меняются в сторону проведения согласованных процедур и, следовательно, ссылка на выполненные процедуры представляет собой обычный элемент отчета (заключения).

23. **В случае изменений условий соглашения аудитор и клиент должны согласовать новые условия.**

24. Аудитор не должен соглашаться на изменение условий соглашения, если на то нет разумного обоснования. Примером может служить соглашение по аудиту, когда аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а клиент просит изменить условия соглашения об аудите и заменить его на проведение обзора с тем, чтобы избежать аудиторского мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

25. Если аудитор не может согласиться на изменение условий соглашения и ему не разрешают продолжать работу в соответствии с первоначальными условиями, то аудитору следует отказаться от соглашения и рассмотреть вопрос о существовании договорного или любого другого обязательства, в соответствии с которым аудитору необходимо проинформировать другие стороны, например, лиц, наделенных руководящими полномочиями, или акционеров об обстоятельствах, послуживших причиной прекращения работы по соглашению.

Дата вступления в силу

26. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающееся [дата] или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *Цель письма-соглашения заключается в информировании аудируемого субъекта о характере соглашения и разъяснении ответственности участвующих в нем сторон. Требования законодательства и регулирующих органов, касающиеся аудита государственного сектора, как правило, оговаривают полномочия и обязанности аудиторов государственного сектора, поэтому использование письма-соглашения об аудите не является широко распространенной практикой. Тем не менее, такое письмо, в котором оговаривается характер соглашения или признается соглашение, не предусмотренное законодательством, может оказаться полезным для обеих сторон. При проведении аудита государственного сектора аудиторам необходимо тщательно обдумать необходимость составления письма-соглашения об аудите.*

2. *Параграфы 18 – 25 данного МСА предусматривают действия, которые могут быть предприняты аудитором частного сектора в случае попытки изменить соглашение об аудите с тем, чтобы снизить предоставляемый уровень уверенности. На государственный сектор могут распространяться особые требования законодательства и регулирующих органов, предписывающие полномочия и обязанности аудитора, например, от аудитора могут потребовать представить отчет (заключение) непосредственно министру, законодательному органу или общественности в случае, если руководство субъекта (включая руководителя департамента) пытается ограничить масштаб аудита.*

Приложение: Пример письма-соглашения

Представленное ниже письмо является примером письма-соглашения об аудите финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Данное письмо предназначено для использования в качестве руководства, исходит из соображений, изложенных в данном МСА, и должно изменяться в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами.

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства субъекта:

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

Вы обратились к нам с просьбой о проведении аудита финансовой отчетности …….. (название субъекта), состоящей из баланса по состоянию на …… (дата), отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания существенных элементов учетной политики и прочих пояснительных примечаний. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше принятие и понимание данного соглашения. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о финансовой отчетности.

Аудит проводится нами в соответствии с Международными стандартами аудита (либо указать соответствующие национальные стандарты или принятую практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы выполняли этические требования, планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности и раскрытую в ней информацию. Выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

В силу присущих процессу аудита объективных ограничений, включая выборочный характер проверки данных, а также ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные искажения могут остаться необнаруженными.

При выполнении нашей оценки рисков мы изучим системы внутреннего контроля, связанные с подготовкой финансовой отчетности, для разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не в целях выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля субъекта. В дополнение к нашему аудиторскому отчету (заключению) по финансовой отчетности мы планируем предоставить Вам отдельное письмо относительно всех существенных недостатков в структуре и функционировании системы

внутреннего контроля над финансовой отчетностью, которые привлекли наше внимание в ходе аудита финансовой отчетности[1].

Мы напоминаем Вам, что ответственность за подготовку финансовой отчетности, справедливо отражающей финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности несет руководство компании. Наш аудиторский отчет (заключение) объясняет, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности и данная ответственность включает:

- Разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, связанной с подготовкой финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой;
- Выбор и применение надлежащей учетной политики; и
- Использование надлежащих при данных обстоятельствах расчетных оценок.

В рамках процесса аудита мы обратимся к руководству субъекта с запросом на письменное подтверждение представлений, сделанных в связи с проведением аудита.

Мы рассчитываем на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и верим, что нам будет предоставлена любая запрашиваемая нами документация, учетные записи и прочая информация, имеющая отношение к проводимому нами аудиту.

[1] *[Место для ввода дополнительной информации по условиям оплаты и выставления счетов, сообразно обстоятельствам]*

---

[1] В некоторых юрисдикциях аудитор должен представлять отдельный отчет по системе внутреннего контроля субъекта. При таких обстоятельствах аудитор представляет отчет в соответствии с требованиями такой юрисдикции. В таком случае ссылка в аудиторском отчете (заключении) на то, что аудитор изучал систему внутреннего контроля не в целях выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля субъекта, может оказаться неуместной.

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в знак того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой отчетности.

XYZ & Co.

Принимается от имени компании «ABC»

(подпись)_____

Фамилия и должность

Дата

УСЛОВИЯ СОГЛАШЕНИЯ ПО АУДИТУ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 220

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

(Вступает в силу в отношении аудита исторической финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 июня 2005 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Определения	5
Ответственность руководителей за качество аудита	6-13
Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений по аудиту	14-18
Назначение команды по проекту	19-20
Выполнение соглашения	21-40
Мониторинг	41-42
Дата вступления в силу	43

Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, Аудита, Обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении специфической ответственности персонала фирмы в отношении процедур контроля качества аудита исторической финансовой информации, включая аудит финансовой отчетности. Этот МСА должен применяться в контексте Частей А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс этики МФБ).

2. **Команда по проекту должна выполнять процедуры контроля качества, приемлемые для отдельных соглашений по аудиту.**

3. В соответствии с Международным стандартом контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги» фирма должна разработать систему контроля качества, предназначенную для обеспечения разумной уверенности в том, что фирма и ее персонал выполняют требования профессиональных стандартов, требования регулирующих органов и законодательства, и что аудиторский отчет (заключение), выпущенный фирмой или партнером по проекту, соответствует обстоятельствам.

4. Команда по проекту:

   (а) Должна выполнять процедуры контроля качества, приемлемые для соглашения по аудиту;

   (б) Должна представить фирме соответствующую информацию, чтобы инициировать работу той части системы контроля качества, которая касается независимости; и

   (в) Должна полагаться на системы фирмы (например, системы по обеспечению соответствующих навыков и профессиональной компетентности персонала путем подбора и обучения; по обеспечению независимости путем сбора и распространения соответствующей информации о независимости; по поддержанию отношений с клиентом через систему принятия и продолжения работы по соглашениям; по выполнению требований законодательства и регулирующих органов

посредством мониторинга), если только информация, предоставленная фирмой или другими сторонами, не предусматривает иного.

Определения

5. В данном МСА представленные ниже термины имеют следующее значение:

(а) «Партнер по проекту» (Engagement partner) – Партнер или другие лица в фирме, отвечающие за соглашение (проект) и его выполнение, а также за отчет (заключение), выпущенный от лица фирмы, и при необходимости, имеющие соответствующие полномочия, делегированные профессиональным, законодательным или регулирующим органом.

(б) «Контрольный обзор качества выполнения соглашения» (Engagement quality control review) – Процесс, предназначенный для представления объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженный ею выводов при формулировании отчета (заключения).

(в) «Проверяющий контроль качества выполнения соглашения» (Engagement quality control reviewer) – Партнер, другое лицо в фирме; внешние специалисты, имеющие соответствующую квалификацию; или команда, состоящая из таких лиц, обладающих достаточным и соответствующим опытом и полномочиями для объективной оценки, до выпуска отчета (заключения), значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженный ею выводов при формулировании отчета (заключения).

(г) «Команда по проекту» (Engagement team) – Весь персонал, выполняющий соглашение (проект), включая всех экспертов, приглашенных фирмой для участия в соглашении (проекте).

(д) «Фирма» (Firm) – Индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер, товарищество или акционерное общество или другая организационно-правовая форма субъекта, объединяющего профессиональных бухгалтеров.

(е) «Инспектирование» (Inspection) – В отношении завершенных соглашений, процедуры, призванные подтвердить соблюдение командой по проекту политики и процедур контроля качества, установленных в фирме.

(ж) «Котируемый субъект»* (Listed entity) – Субъект, чьи ценные бумаги, долевые или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются в соответствии с правилами признанной фондовой биржи или другого эквивалентного органа.

(з) «Мониторинг» (Monitoring) – Процесс постоянного рассмотрения и оценки системы контроля качества фирмы, включая периодическое инспектирование выбранных завершенных соглашений, с целью получения разумной уверенности в том, что ее система контроля качества работает эффективно.

(и) «Сетевая фирма»* (Network firm) – Субъект, находящийся под общим контролем, в общей собственности или под общим руководством с фирмой или субъектом, который разумная и хорошо информированная третья сторона, обладающая всей необходимой информацией, сочла бы частью фирмы на национальном или международном уровне.

(к) «Партнер» (Partner) – Лицо, наделенное руководящими полномочиями представлять фирму в отношении предоставления профессиональных услуг.

(л) «Персонал» (Personnel) – Партнеры и сотрудники.

(м) «Профессиональные стандарты» (Professional standards) – Стандарты соглашений КМСАВУ в соответствии с «Предисловием к международным стандартам контроля

---

* В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* МФБ (Кодекс), опубликованным в июне 2005 года. Определения терминов «фирма» и «сетевая фирма» в Кодексе были пересмотрены в июне 2006 года. В то же самое время определение термина «сеть» было добавлено в Кодекс. Данные определения вступают в силу в отношении отчетов о выражении и уверенности, датированных 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг» и соответствующие этические требования, обычно составляющие Части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ, а также соответствующие национальные этические требования.

(н) «Разумная уверенность» (Reasonable assurance) – В контексте данного МСА – высокий, но не абсолютный уровень уверенности.

(о) «Сотрудники» (Staff) – Профессионалы, отличные от партнеров, включая всех привлеченных экспертов.

(п) «Привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией» (Suitably qualified external person) – Привлеченное лицо, которое обладает качествами и профессиональной компетентностью, достаточной для выполнения роли партнера по проекту, например, партнер другой фирмы или сотрудник (с соответствующим опытом) профессиональной организации бухгалтеров, члены которой могут проводить аудит и обзор исторической финансовой информации, выполнять прочие соглашения по выражению уверенности или оказывать сопутствующие услуги; либо организации, предоставляющей соответствующие услуги по контролю качества.

Ответственность руководителей за качество аудита

6. Партнер по проекту должен нести ответственность за общее качество каждого соглашения по аудиту, на которое такой партнер был назначен.

7. Партнер по проекту показывает пример в отношении качества аудита другим членам команды по проекту на всех этапах соглашения по аудиту. Как правило, это осуществляется с помощью действий, предпринимаемых партнером по проекту, и надлежащего информирования команды по проекту. Такие действия и послания акцентируют внимание на:

(а) Важности:

i. Выполнения работы, которая соответствует профессиональным стандартам, требованиям регулирующих органов и законодательства;

ii. Соответствия политике и процедурам фирмы по контролю качества; и

iii. Выпуска аудиторского отчета (заключения), соответствующего обстоятельствам; а также

(б) Том, что качество является основополагающим фактором при выполнении соглашения по аудиту.

Этические требования

8. Партнер по проекту должен отслеживать выполнение этических требований членами команды по проекту.

9. Этические требования, касающиеся соглашения по аудиту, обычно включают Часть А и Б Кодекса МФБ и национальные требования, которые являются более строгими. Кодекс МФБ устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики, которые включают:

(а) Порядочность;

(б) Объективность;

(в) Профессиональную компетентность и должную тщательность;

(г) Конфиденциальность; и

(д) Профессиональное поведение.

10. Партнер по проекту должен сохранять бдительность в отношении возможных доказательств несоблюдения этических требований. При необходимости, в ходе выполнения соглашения по аудиту могут направляться запросы и осуществляться наблюдение в связи с вопросами этики в отношении партнера по проекту и других членов команды по проекту. Если внимание партнера по проекту привлекли факты, выявленные системой фирмы или каким-либо иным образом, которые указывают на то, что члены команды по проекту отклонились от выполнения этических требований, партнер, после проведения консультаций с другими уполномоченными лицами фирмы, должен определить надлежащие действия.

11. Партнер по проекту и, при необходимости, другие лица команды по проекту должны документировать выявленные проблемы и то, как они были разрешены.

Независимость

12. Партнер по проекту должен сформировать заключение о выполнении требований независимости, применимых в отношении соглашений по аудиту. Партнер по проекту должен:

(а) Получить соответствующую информацию от фирмы и, при необходимости, от сетевых фирм для определения и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозу независимости;

(б) Оценить информацию по выявленным нарушениям, если таковые имеются, политику и процедуры фирмы по независимости, чтобы определить создают ли такие нарушения угрозу независимости в отношении соглашения по аудиту;

(в) Предпринять надлежащие действия для устранения этих угроз или снижения их до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности. Партнер по проекту должен незамедлительно проинформировать фирму с целью применения соответствующих мер в том случае, если после применения надлежащих действий со стороны партнера проблема осталась нерешенной; и

(г) Задокументировать заключения в отношении независимости и все уместные обсуждения с фирмой, подтверждающие эти заключения.

13. Партнер по проекту может выявить угрозу независимости в отношении соглашения по аудиту, которую невозможно устранить или снизить до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности. В таком случае партнер по проекту проводит консультации в рамках фирмы с целью определения надлежащих действий, которые могут включать устранение деятельности или интересов, создающих угрозу, или прекращение оказания услуг по соглашению по аудиту. Такие обсуждения и заключения должны быть задокументированы.

Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений по аудиту

14. **Партнер по проекту должен удостовериться в том, что надлежащие процедуры в отношении принятия и продолжения отношений с клиентом и конкретных соглашений по аудиту были выполнены, и что достигнутые по ним заключения соответствуют обстоятельствам и были задокументированы.**

15. Партнер по проекту может инициировать, а может и не инициировать процесс принятия решения в отношении принятия и продолжения работы по соглашению по аудиту. Вне зависимости от того, инициировал ли партнер по проекту этот процесс, партнер должен определить приемлемость последних принятых решений.

16. Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений с клиентом включает в себя рассмотрение:

    - Порядочности основных владельцев, ключевого руководства субъекта, и лиц, наделенных руководящими полномочиями;
    - Профессиональной компетентности команды по проекту для выполнения соглашения по аудиту и наличия необходимого времени и ресурсов; и
    - Возможности выполнения командой по проекту и фирмой этических требований.

    В случае если в результате рассмотрения указанных трех аспектов возникают какие-либо вопросы, команда по проекту должна провести консультации в соответствии с параграфами 30-33 и задокументировать способ, использованный для разрешения данных проблем.

17. При принятии решения о том, продолжать ли отношения с клиентом, необходимо учитывать значительные вопросы, возникшие в ходе текущего и предыдущего соглашения по аудиту, и их последствия для продолжения отношений. Например, клиент может начать расширение бизнеса в областях, по которым у аудитора нет необходимого знания или опыта.

18. **Если партнер по проекту получил информацию, которая могла бы привести фирму к отказу от принятия соглашения по аудиту в случае, если бы эта информация была доступна ранее, партнер по проекту должен незамедлительно сообщить фирме эту информацию, чтобы фирма и партнер по проекту могли предпринять необходимые действия.**

Назначение команды по проекту

19. **Партнер по проекту должен удостовериться, что команда по проекту в совокупности обладает соответствующими навыками, профессиональной компетентностью и временем для выполнения соглашения по аудиту в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов, а также для того, чтобы выпустить аудиторский отчет (заключение), соответствующий обстоятельствам.**

20. Соответствующие способности и профессиональная компетентность, ожидаемые от команды по проекту в целом, включают следующее:

- Знание и практический опыт в отношении соглашений по аудиту схожего характера и сложности, полученные в результате обучения и участия в аналогичных соглашениях.
- Знание профессиональных стандартов, требований законодательства и регулирующих органов.
- Соответствующие технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий.
- Знание соответствующих отраслей, в которых работает клиент.
- Способность применять профессиональное суждение.
- Понимание политики и процедур фирмы по контролю качества.

Выполнение соглашения

21. **Партнер по проекту должен нести ответственность за направление, надзор и выполнение соглашения по аудиту в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов, а**

также за выпуск аудиторского отчета (заключения), соответствующего обстоятельствам.

22. Партнер по проекту направляет выполнение соглашения по аудиту путем информирования членов команды по проекту о:

    (а) Их ответственности;

    (б) Характере бизнеса субъекта;

    (в) Вопросах, связанных с риском;

    (г) Проблемах, которые могут возникнуть, и

    (д) Детальном подходе к выполнению соглашения

    Обязанности команды по проекту включают соблюдение объективности мышления и надлежащего уровня профессионального скептицизма; выполнение работы, делегированной им, в соответствии с этическим принципом надлежащей тщательности. Поощряется обращение членов команды по проекту с вопросами к более опытным членам команды. Члены команды по проекту должны обмениваться информацией в надлежащем объеме.

23. Очень важно, чтобы все члены команды по проекту понимали цели работы, которую они выполняют. Надлежащая командная работа и проведение обучения необходимы для оказания помощи менее опытным членам команды по проекту в понимании целей выполняемой работы.

24. Надзор включает в себя следующее:

    - Отслеживание процесса выполнения соглашения по аудиту.
    - Изучение навыков и профессиональной компетентности отдельных членов команды по проекту, имеют ли они достаточно времени для выполнения своей работы, ознакомлены ли они с инструкциями, и была ли выполнена работа в соответствии с запланированным подходом к выполнению соглашения по аудиту.
    - Рассмотрение значительных вопросов, возникающих в ходе соглашения по аудиту, с учетом их значительности и внесение соответствующих модификаций в запланированный подход.

- Определение вопросов, по которым необходимо получение консультаций или привлечение более опытного члена команды по проекту в ходе выполнения соглашения.

25. Ответственность по обзору базируется на том, что более опытные члены команды по проекту, включая партнера по проекту, проверяют работу, выполненную менее опытными членами команды. Проверяющие изучают:

    (а) Была ли работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов;

    (б) Были ли выявлены значительные вопросы для дальнейшего рассмотрения;

    (в) Были ли получены соответствующие консультации и были ли задокументированы и выполнены достигнутые заключения;

    (г) Имеется ли необходимость пересмотреть характер, сроки и масштаб выполняемой работы;

    (д) Подтверждает ли выполненная работа достигнутые заключения и задокументирована ли она надлежащим образом;

    (ж) Являются ли полученные доказательства достаточными и надлежащими для подтверждения аудиторского отчета (заключения); и

    (з) Были ли достигнуты цели процедур по соглашению.

26. **До выпуска аудиторского отчета (заключения) партнер по проекту должен, посредством проведения обзора аудиторской документации, а также в результате обсуждений с командой по проекту, удостовериться в том, что были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для подтверждения сделанных заключений и выпуска отчета (заключения).**

27. В процессе выполнения соглашения партнер по проекту должен проводить на соответствующих этапах своевременный обзор выполненной работы. Это предоставляет партнеру по проекту возможность своевременно разрешить значительные вопросы удовлетворительным для партнера по проекту образом до выпуска

аудиторского отчета (заключения). Обзор должен охватывать основные статьи суждения, особенно те, которые связаны с трудными или спорными вопросами, выявленными в ходе выполнения соглашения, значительными рисками и прочими статьями, которые партнер по проекту считает важными. Партнер по проекту не должен проводить обзор всей аудиторской документации. В то же время партнер по проекту должен задокументировать масштаб и сроки обзора. Партнер по проекту должен быть удовлетворен решением всех вопросов, возникающих в результате обзора.

28. Новый партнер по проекту, принимающий аудит в ходе выполнения соглашения, должен провести обзор выполненной работы на дату ротации партнера. Процедуры по обзору должны быть достаточными для того, чтобы новый партнер по проекту удостоверился в том, что работа, выполненная на дату обзора, была запланирована и выполнена в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями регулирующих органов и законодательства.

29. В случае если в выполнении соглашения по аудиту принимают участие несколько партнеров, необходимо четко разделить ответственность партнеров и ознакомить с таким разделением обязанностей всех членов команды.

Консультации

30. Партнер по проекту должен:

(а) Нести ответственность за проведение соответствующих консультаций в отношении трудных или спорных вопросов для команды по проекту;

(б) **Удостовериться в том, что члены команды по проекту получили соответствующие консультации в ходе выполнения соглашения как в пределах команды, так и между командой по проекту и другими лицами соответствующего уровня внутри или вне фирмы;**

(в) Удостовериться в том, что характер и масштаб консультаций, а также заключения, сделанные на основе таких консультаций, задокументированы и согласованы с консультирующей стороной; и

(г) Установить, что заключения, сделанные на основе консультаций, были выполнены.

31. Эффективное проведение консультаций с другими специалистами предусматривает, чтобы консультанту были предоставлены все необходимые факты, которые позволят ему предоставить информированный совет по техническим, этическим и прочим вопросам. При необходимости, команда по проекту должна получать консультации внутри фирмы у лиц, обладающих соответствующими знаниями, находящихся на соответствующем уровне в иерархии фирмы, и располагающих соответствующим опытом, а также вне фирмы, сообразно обстоятельствам. Заключения, сделанные на основе консультаций, должны быть надлежащим образом задокументированы и выполнены.

32. У команды по проекту может возникнуть необходимость получить консультацию вне фирмы, например, если у фирмы недостаточно соответствующих внутренних ресурсов. Они могут воспользоваться консалтинговыми услугами, предоставляемыми другими фирмами, профессиональными и регулирующими органами или коммерческими организациями, которые оказывают соответствующие услуги по контролю качества.

33. Документация по консультациям, полученным у других специалистов по трудным или спорным вопросам должна согласовываться как с консультируемым лицом, так и с консультантом. Документация должна быть достаточно полной и подробной, чтобы на её основе получить представление о:

    (а) Вопросе, по которому проводилась консультация; и

    (б) Результатах полученной консультации, включая все принятые решения, об основе для этих решений, а также о том, как они были выполнены.

Разногласия во мнениях

34. В случае возникновения разногласий во мнениях между членами команды по проекту, с консультантом, между партнером по проекту и проверяющим контроль качества выполнения соглашения, команда по проекту должна следовать политике и выполнять процедуры фирмы для

устранения разногласий во мнениях.

35. При необходимости партнер по проекту информирует членов команды по проекту о том, что они должны сообщать партнеру по проекту или другим лицам в фирме о вопросах, которые могут повлечь разногласия во мнениях, без страха наказания.

Контрольный обзор качества выполнения соглашения

36. В отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов партнер по проекту должен:

(а) Установить, что проверяющий контроль качества выполнения соглашения был назначен;

(б) Обсудить значительные вопросы, возникающие в ходе соглашения по аудиту, включая вопросы, выявленные в ходе проверки контроля качества выполнения соглашения, с проверяющим контроль качества выполнения соглашения; и

(в) Не выпускать аудиторский отчет (заключение) до завершения контрольного обзора качества выполнения соглашения.

В отношении других соглашений по аудиту, по которым проводится контрольный обзор качества выполнения соглашения, партнер по проекту должен выполнять требования, установленные в подпунктах (а) - (в).

37. Если на начальном этапе выполнения соглашения проведение контрольного обзора качества выполнения соглашения не считается необходимым, то партнер по проекту должен отслеживать изменения в обстоятельствах, которые могут потребовать проведение такой проверки.

38. **Контрольный обзор качества выполнения соглашения должен включать в себя объективную оценку:**

(а) Значительных суждений, сделанных командой по проекту; и

(б) **Выводов, отраженных при формулировании аудиторского отчета (заключения).**

39. Контрольный обзор качества выполнения соглашения обычно включает в себя обсуждения с партнером по проекту, проверку финансовой информации и аудиторского отчета (заключения), и, в особенности, изучение надлежащего характера аудиторского отчета (заключения). Обзор также включает в себя проверку выбранной аудиторской документации о значительных суждениях и заключених, сделанным командой по проекту. Масштаб обзора зависит от сложности соглашения по аудиту и степени риска несоответствия аудиторского отчета (заключения) обстоятельствам. Обзор не уменьшает ответственности партнера по проекту.

40. Контрольный обзор качества выполнения соглашения об аудите финансовой отчетности котируемых субъектов включает в себя изучение следующих вопросов:

- Оценка независимости фирмы командой по проекту в отношении определенного соглашения по аудиту.
- Значительные риски, выявленных в ходе выполнения соглашения (в соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»), и действия, предпринятые в отношении этих рисков (в соответствии с МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»), включая оценку командой по проекту риска мошенничества и действий, предпринятых в отношении этих рисков.
- Суждения, в особенности, сделанные в отношении существенности и значительных рисков.
- Получение надлежащих консультаций по вопросам, по которым возникли разногласия во мнениях, или прочим трудным или спорным вопросам, а также заключениям, основанным на этих консультациях.
- Значительность и дислокация исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита.
- Вопросы, о которых необходимо информировать руководство субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, и, при необходимости, другие стороны, такие как регулирующие органы.

- Отражает ли аудиторская документация, отобранная для обзора, работу, выполненную в отношении значительных суждений, и подтверждает ли она достигнутые заключения.
- Надлежащий характер подготовленного к выпуску аудиторского отчета (заключения).

Контрольный обзор качества выполнения соглашений об аудите исторической финансовой информации, отличной от аудита финансовой отчетности котируемых субъектов, может, в зависимости от обстоятельств, включать в себя некоторые или все из вышеперечисленных вопросов.

Мониторинг

41. В соответствии с требованиями МСКК 1 фирма должна разработать политику и процедуры, предназначенные для предоставления ей разумной уверенности в том, что политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, являются надлежащими, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике. Партнер по проекту должен изучить результаты мониторинга, зафиксированные в наиболее свежей информации, распространяемой фирмой, и, если применимо, другими сетевыми фирмами. Партнер по проекту должен рассмотреть:

    (а) Возможное влияние выявленных недостатков, указанных в этой информации, на соглашение по аудиту; и

    (б) Достаточность, в контексте этого аудита, предпринятых фирмой мер для исправления ситуации.

42. Недостатки в системе контроля качества фирмы не указывают на то, что определенное соглашение по аудиту не было выполнено в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями законодательства и регулирующих органов, или на ненадлежащий характер аудиторского отчета (заключения).

Дата вступления в силу

43. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита исторической финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 июня 2005 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *Некоторые термины МСА, такие как «партнер по проекту» и «фирма» должны трактоваться в контексте эквивалентных реалий государственного сектора. Однако, за небольшим исключением, в государственном секторе нет эквивалента «котируемых субъектов», хотя здесь может проводиться аудит субъектов государственного сектора, представляющих большой интерес для общества, которые попадают под действие требований к котируемым субъектам в отношении обязательной ротации партнеров по проекту (или лиц, занимающих эквивалентные позиции) и контрольного обзора качества выполнения соглашения. Что касается того, на чем должно базироваться определение значительности, здесь не существует четких объективных критериев. Однако такая оценка должна охватывать оценку всех факторов, связанных с аудируемым субъектом. Такие факторы включают размер, сложность структуры, коммерческий риск, государственный интерес или интерес со стороны средств массовой информации, количество и характер заинтересованных сторон.*

2. *В то же время, во многих юрисдикциях предусматривается один, назначаемый законодательно, генеральный аудитор, выполняющий роль, эквивалентную партнеру по проекту, который несет общую ответственность за аудит государственного сектора. При таких обстоятельствах проверяющий соглашение должен выбираться с учетом принципов независимости и объективности.*

3. *В государственном секторе аудиторы могут назначаться в соответствии с законодательными процедурами. Соответственно, вопросы принятия и продолжения отношений с клиентом и конкретных соглашений, изложенные в параграфах 16 – 17, могут оказаться неприемлемыми.*

4. *Независимость аудиторов государственного сектора может быть защищена законодательными мерами. Однако аудиторы государственного сектора или аудиторские фирмы, выполняющие аудит субъектов государственного сектора от имени назначаемого законодательством аудитора, могут, в зависимости от условий назначения в определенной юрисдикции, быть обязаны применить свой подход для обеспечения выполнения требований*

параграфов 12 и 13. Если мандат аудитора субъектов государственного сектора не разрешает отказаться от соглашения, аудитор должен раскрыть в выпускаемом отчете (заключении) возникшие обстоятельства, которые в случае с частным сектором привели бы к прекращению оказания услуг по соглашению.

5. *Параграф 20 определяет ожидания в отношении навыков и профессиональной компетентности команды по проекту. В ходе аудита субъектов государственного сектора могут потребоваться дополнительные навыки в зависимости от условий мандата в определенной юрисдикции. Такие дополнительные навыки могут включать знание применяемых условий представления отчетности, включая представление отчетности в представительские органы, например, Парламент, Палату представителей, законодательный орган или общественности. Более широкий масштаб аудита субъектов государственного сектора может включать, например, некоторые аспекты выполнения аудита или полной оценки условий с целью обеспечения приверженности букве закона, а также предотвращения и обнаружения фактов мошенничества и коррупции.*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 230

АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	1-5
Определения	6
Характер аудиторской документации	7-8
Форма, содержание и масштаб аудиторской документации	9-24
Формирование окончательного аудиторского файла	25-30
Изменения, вносимые в аудиторскую документацию при исключительных обстоятельствах после даты аудиторского отчета (заключения)	31-32
Дата вступления в силу	33

Приложение: Специфические требования к аудиторской документации и руководства, изложенные в других МСА

Международный стандарт аудита (МСА) 230 (Пересмотренный) «Аудиторская документация» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* МСА 230 вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги», МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков». Соответствующие изменения и дополнения к МСКК 1, МСА 200 и 330 были внесены в текст указанных стандартов.

Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении МСА 230. С МСА 230 (Предложенном в новой редакции) «Аудиторская документация» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ведения аудиторской документации. В Приложении перечислены другие МСА, содержащие требования и руководства в отношении документации, предназначенной для определенного предмета изучения. Законодательство и нормативные акты могут устанавливать дополнительные требования к документации.

2. **Аудитор должен своевременно подготовить аудиторскую документацию, содержащую:**

   (а) Достаточные и надлежащие записи для обоснования аудиторского отчета (заключения); и

   (б) Доказательства того, что аудит был проведен в соответствии с МСА и применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов.

3. Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество аудита и способствует эффективному проведению обзора и оценки полученных аудиторских доказательств, а также сделанных заключений, до завершения формулирования аудиторского отчета (заключения). Документация, подготовленная в ходе выполнения работ, будет более точной, чем документация, подготовленная после завершения работ по соглашению.

4. Выполнения требований данного МСА и специфических требований к документации, указанных в других уместных МСА, обычно бывает достаточно для достижения целей, указанных в параграфе 2.

5. В дополнение к этим целям аудиторская документация важна с точки зрения некоторых других целей, а именно:

   (а) Оказание помощи команде по аудиту в планировании и выполнении аудита;

   (б) Оказание помощи членам команды по аудиту, отвечающим за надзор, в выполнении функций по направлению и надзору за аудиторскими работами, а также в выполнении возложенной на них ответственности по обзору в соответствии с МСА 220

«Контроль качества аудита исторической финансовой информации»;

(в) Обеспечение ответственности команды по аудиту за выполняемую работу;

(г) Сохранение записей по вопросам, не теряющих свою значимость для будущего аудита;

(д) Предоставление возможности опытному аудитору провести контрольный обзор качества и инспектирование[1] в соответствии с МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги»; и

(е) Предоставление возможности опытному аудитору провести внешнее инспектирование в соответствии с установленными законодательными, регулирующими и прочими требованиями.

Определения

6. В данном МСА:

(а) Аудиторская документация (Audit documentation) – Письменное отражение выполненных аудиторских процедур[2], полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором, (иногда используется термин «рабочие документы»); и

(б) Опытный аудитор (Experienced auditor) – Лицо (работающее в фирме или привлеченное со стороны), обладающее достаточным знанием (а) процесса аудита, (б) МСА и применимых требований законодательства и регулирующих органов, (в) бизнес среды, в которой работает субъект, и (г) вопросов аудита и финансовой отчетности, актуальных для отрасли субъекта.

---

[1] В соответствии с МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации»

[2] Выполненные аудиторские процедуры включают планирование аудита в соответствии с МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»

Характер аудиторской документации

7. Аудиторская документация может быть представлена в форме данных на бумажных, электронных или иных носителях. Она включает в себя, например, аудиторские программы, анализы, меморандумы по возникшим вопросам, обзоры значительных вопросов, письма-подтверждения и представления, контрольные листы и корреспонденцию (включая электронную почту) по значительным вопросам. Выдержки или копии записей субъекта, например, из значительных и специфических контрактов и соглашений, при необходимости могут быть включены в аудиторскую документацию. В то же время аудиторская документация не может заменить бухгалтерских записей субъекта. Аудиторская документация по конкретному соглашению по аудиту собирается в аудиторском файле.

8. Аудитор обычно исключает из аудиторской документации замененные проекты рабочих документов и финансовой отчетности, примечаний, отражающих неточные или предварительные решения, предыдущие копии документов, в которых произведены исправления типографических или иных ошибок, а также дубликаты документов.

Форма, содержание и масштаб аудиторской документации

9. Аудитор должен подготовить аудиторскую документацию таким образом, чтобы опытный аудитор смог понять, не будучи ранее связанным с данным аудитом:

(а) Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, выполненных с целью обеспечения соответствия МСА и установленным требованиям законодательства и регулирующих органов;

(б) Результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства; и

(в) Значительные вопросы, возникающие в ходе аудита, а также заключения, сделанные по ним.

10. Форма, содержание и масштаб аудиторской документации зависит от таких факторов как:

- Характер аудиторских процедур, которые необходимо выполнить;

- Выявленные риски существенных искажений;
- Масштаб суждений, требуемых при выполнении работ и оценке результатов;
- Значимость полученных аудиторских доказательств;
- Характер и масштаб выявленных отклонений;
- Необходимость документирования заключения или основы для заключения, которое пока невозможно сформулировать на основе документации по выполненной работе или полученным аудиторским доказательствам; и
- Используемая методология и инструменты аудита.

Тем не менее, не представляется необходимым или практически осуществимым, документировать каждый аспект, который аудитор рассматривает в ходе аудита.

11. Устные объяснения аудитора, сами по себе, не представляют надлежащее обоснование работ, выполненных аудитором, или заключений, сделанных аудитором, но они могут быть использованы для объяснения или разъяснения информации, содержащейся в аудиторской документации.

Документирование определяющих характеристик конкретных тестируемых статьей или вопросов

12. При подготовке рабочих документов в отношении характера, сроков и масштаба выполненных аудиторских процедур аудитор должен задокументировать определяющие характеристики конкретных тестируемых статей или вопросов.

13. Документирование определяющих характеристик служит нескольким целям. Например, оно позволяет команде по проекту подготовить отчет о своей работе и облегчает рассмотрение всех отклонений и противоречий. Определяющие характеристики варьируются в зависимости от характера аудиторской процедуры и тестируемой статьи или вопроса. Например:

- При детальном тестировании заказов на закупку, подготовленных субъектом, аудитор может выбрать документы для тестирования по дате и уникальным номерам заказов на закупку.

- При выполнении процедур, требующих выбора или обзора всех статей, превышающих определенную сумму, из выбранной совокупности, аудитор может задокументировать масштаб процедуры и определение совокупности (например, все журнальные проводки свыше определенной суммы из регистра учета).
- При выполнении процедур, требующих систематической выборки из совокупности документов, аудитор может выделить выбранные документы, указав их источник, точку отсчета и интервал выборки (например, систематическая выборка отгрузочных отчетов из комплекта отгрузочных документов за период с 1 апреля по 30 сентября, начиная с отчета под номером 12345 и выбором каждого 125-го отчета).
- При выполнении процедур, требующих проведения опроса определенного персонала субъекта, аудитор может задокументировать даты опросов, имена и должности персонала субъекта.
- При выполнении процедур наблюдения аудитор может задокументировать наблюдаемый процесс или предмет изучения, имена соответствующих лиц, их обязанности, а также время и место проведенного наблюдения.

Значительные вопросы

14. Определение значительности вопроса требует проведения объективного анализа фактов и обстоятельств. Значительные вопросы, включают, помимо прочего:
    - Вопросы, вызывающие значительные риски (в соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»).
    - Результаты аудиторских процедур, указывающие на (а) то, что финансовая информация могла быть искажена, (б) необходимость пересмотра сделанной аудитором предыдущей оценки рисков существенных искажений и действий, предпринятых аудитором в ответ на эти риски.
    - Обстоятельства, которые могут вызвать значительные трудности при выполнении аудитором необходимых аудиторских процедур.

- Выводы, которые могут привести к модификации аудиторского отчета (заключения).

15. Аудитор может счесть полезным подготовить и сохранить, как часть аудиторской документации, обзор (иногда называемый меморандум о выполненной работе), описывающий значительные вопросы, выявленные в ходе аудита, а также пути их решения, или включающий перекрестные ссылки на другую, уместную при данных обстоятельствах, подтверждающую аудиторскую документацию, в которой содержится такая информация. Такие обзоры могут облегчить проведение эффективных и результативных обзоров и проверок аудиторской документации, в особенности, в отношении больших и сложных проектов. Подготовка такого обзора может помочь аудитору изучить эти значительные вопросы.

16. **Аудитор должен своевременно документировать обсуждение значительных вопросов с руководством субъекта и другими лицами.**

17. Аудиторская документация должна включать описание значительных вопросов, по которым проводились обсуждения, а также содержать указание на время проведения обсуждения и участвовавших в обсуждении лиц. Рабочие документы, помимо записей аудитора, могут содержать другие сопутствующие записи, такие как утвержденные протоколы встреч, подготовленные персоналом субъекта. В числе других лиц, с которыми аудитор может обсудить значительные вопросы, можно отметить лиц, наделенных руководящими полномочиями, прочий персонал субъекта и внешние стороны, такие как лица, предоставляющие профессиональные консультации субъекту.

18. **Если аудитор выявил информацию, которая противоречит или не соответствует окончательному заключению аудитора по значительному вопросу, аудитор должен задокументировать свои действия по устранению противоречий или разногласий при формировании окончательного заключения.**

19. Однако процесс документирования действий аудитора по устранению противоречий или разногласий не предусматривает сохранения аудитором неправильной или замененной документации.

Документирование случаев отклонения от основных принципов или необходимых процедур

20. Основные принципы или необходимые процедуры, предусмотренные в МСА, призваны содействовать аудитору в достижении общих целей аудита. Соответственно, кроме как в исключительных обстоятельствах, аудитор должен выполнять все без исключения основные принципы или необходимые процедуры, уместные в обстоятельствах конкретного аудита.

21. **Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от какого-либо основного принципа или необходимой процедуры, уместной при данных обстоятельствах аудита, аудитор должен задокументировать то, как выполненные им альтернативные аудиторские процедуры обеспечили достижение цели аудита, а также причины отклонения, если таковые не были четко определены каким-либо иным образом.** Аудитор также должен задокументировать достаточность и надлежащий характер выполненных альтернативных аудиторских процедур для замещения основных принципов или необходимых процедур.

22. Требования к документации не распространяются на основные принципы или необходимые процедуры, которые не являются неуместными при данных обстоятельствах, т.е. когда не отмечается обстоятельств, предусмотренных для применения какого-либо основного принципа или необходимой процедуры. Например, что касается продолжающегося соглашения, МСА 510 «Первичные соглашения – начальные сальдо» здесь полностью неприменим. Аналогичным образом, если МСА включает условные требования, то данные требования неуместны при отсутствии соответствующих обстоятельств (например, требование модифицировать аудиторский отчет (заключение) в случае ограничения масштаба).

Определение лица, отвечающего за подготовку, и лица, отвечающего за обзор

23. При подготовке документов, фиксирующих характер, сроки и масштаб выполненных аудиторских процедур, аудитор должен указать:

(а) Кто выполнял аудиторскую работу, и дату, когда эта работа была завершена; и

(б) Кто проводил обзор выполненной аудиторской работы, а также дату и масштаб такого обзора[3].

24. Требование задокументировать информацию о лице, проводившем обзор выполненной аудиторской работы, не предусматривает включение в каждый отдельный рабочий документ доказательств обзора. Аудиторская документация, однако, должна указывать на лицо, проводившее обзор указанных элементов выполненной аудиторской работы, и дату проведения обзора.

Формирование окончательного аудиторского файла

25. Аудитор должен своевременно завершить формирование окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения).

26. МСКК 1 предусматривает, что фирмы должны установить политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторского файла. В соответствии с МСКК 1 обычно предусматривается 60 дней после даты аудиторского отчета (заключения), в течение которых необходимо завершить формирования окончательного аудиторского файла.

27. Завершение формирования окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения) представляет собой административный процесс, не предусматривающий выполнение новых аудиторских процедур или вынесение новых заключений. В аудиторскую документацию могут быть внесены изменения в процессе формирования окончательного файла только в том случае, если такие изменения носят административный характер. Ниже представлены примеры таких изменений:

- Удаление или изъятие замененной документации.

---

[3] Параграф 26 МСА 220 устанавливает требования к аудитору в отношении обзора выполненной аудиторской работы посредством обзора аудиторской документации, что предусматривает документирование аудитором масштаба и сроков проведения обзора. Параграф 25 МСА 220 описывает характер обзора выполненной работы.

- Сортировка, сопоставление и создание перекрестных ссылок на рабочие документы.
- Утверждение контрольного листа по завершению в рамках процесса формирования файла.
- Документирование аудиторских доказательств, которые аудитор получил, обсудил и согласовал с соответствующими членами команды по аудиту до даты аудиторского отчета (заключения).

28. **После завершения формирования окончательного аудиторского файла аудитор не должен удалять или изымать аудиторскую документацию вплоть до окончания срока хранения.**

29. МСКК 1 требует от фирм внедрить политику и процедуры по сохранению документации по соглашению. В соответствии с МСКК 1 срок хранения рабочих документов по соглашениям на проведение аудита обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского отчета (заключения), или с даты аудиторского отчета (заключения) по консолидированной финансовой отчетности, если таковой был выпущен позже.

30. **Если аудитор считает необходимым модифицировать существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после формирования окончательного аудиторского файла, то аудитор должен, вне зависимости от характера модификаций или дополнений, задокументировать:**

    (а) Когда и кем они были внесены и, при необходимости, когда и кем был проведен обзор;

    (б) Конкретные причины их внесения; и

    (в) Их влияние, если таковое имеется, на заключения аудитора.

Изменения, вносимые в аудиторскую документацию в исключительных обстоятельствах после даты аудиторского отчета (заключения)

31. В исключительных обстоятельствах, складывающихся после даты аудиторского отчета (заключения), которые требуют выполнение аудитором новых иди дополнительных

аудиторских процедур или которые привели к новым заключениям, аудитор должен задокументировать:

(а) Возникшие обстоятельства;

(б) Новые или дополнительно выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные заключения; и

(в) Когда и кем были внесены и, при необходимости, когда и кем был проведен обзор изменений в аудиторской документации.

32. Эти исключительные обстоятельства включают обнаружение фактов, касающихся аудированной финансовой отчетности и существовавших на дату аудиторского отчета (заключения), которые могли бы оказать влияние на аудиторский отчет (заключение), если бы аудитор знал о них.

Дата вступления в силу

33. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты

Приложение

Специфические требования к аудиторской документации и руководства, изложенные в других МСА

Ниже перечислены параграфы, описывающие специфические требования к аудиторской документации и руководства по их выполнению, содержащиеся в других МСА:

МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» - параграф 5;

МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации» - параграфы 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 и 33;

МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» - параграфы 60 и 107-111;

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчётности» - параграф 28;

МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» - параграф 16;

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» - параграфы 22-26;

МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» - параграфы 122 и 123;

МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» - параграфы 73, 73а и 73б;

МСА 505 «Внешние подтверждения» - параграф 33;

МСА 580 «Представления руководства субъекта»- параграф 10; и

МСА 600 «Использование работы другого аудитора» - параграф 14.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 240

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудит финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Характеристики мошенничества	4-12
Ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта	13-16
Ограничения, присущие аудиту, в контексте мошенничества	17-20
Ответственность аудитора по обнаружению существенных искажений, вызванных мошенничеством	21-22
Профессиональный скептицизм	23-26
Обсуждение с командой по проекту	27-32
Процедуры по оценке рисков	33-56
Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством	57-60
Ответные действия по рискам существенных искажений, вызванных мошенничеством	61-82

* Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении МСА 240. С МСА 240 (Предложенным в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетность за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Оценка аудиторских доказательств 83-89

Представления руководства субъекта 90-92

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями 93-101

Информирование регулирующих и правоохранительных органов 102

Неспособность аудитора продолжить оказание услуг по соглашению 103-106

Документация 107-111

Дата вступления в силу 112

Приложение 1. Примеры факторов риска мошенничества

Приложение 2. Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Приложение 3. Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества

Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по ответственности аудитора в отношении возможности выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности[1] и применения стандартов и руководств, представленных в МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», в связи с рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством. Стандарты и руководства, изложенные в данном МСА, должны быть интегрированы в процесс проведения аудита.

2. Данный стандарт:

   - Разграничивает понятия мошенничество и ошибка и описывает два вида мошенничества, с которым может столкнуться аудитор, а именно искажения, возникающие при незаконном присвоении активов, и искажения, возникающие в результате искажения финансовой отчетности; описывает соответствующую ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта за предотвращение и обнаружение мошенничества; описывает внутренние ограничения, присущие аудиту, в контексте мошенничества; и устанавливает ответственность аудитора по обнаружению существенных искажений, вызванных мошенничеством;
   - Предусматривает, что аудиторы должны проявлять профессиональный скептицизм, признавая вероятность существования существенного искажения, вызванного мошенничеством, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями;

[1] Ответственность аудитора соблюдать требования законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности рассматривается в МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

- Предусматривает, что члены команды по проекту должны обсудить подверженность финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством, и что партнер по проекту должен определить аспекты, о которых необходимо проинформировать членов команды по проекту, не участвовавших в обсуждении;
- Предусматривает, что аудитор должен:
  - Выполнить процедуры для получения информации, используемой для установления рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством;
  - Установить и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений; и в отношении тех из оцененных рисков, которые могут привести к существенным искажениям по причине мошенничества, оценить организацию соответствующих средств контроля субъекта и определить, были ли они применены;
  - Определить общие ответные действия в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и рассмотреть вопросы назначения и надзора за персоналом; рассмотреть учетную политику, используемую субъектом, и предусмотреть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить;
  - Разработать и выполнить аудиторские процедуры в отношении риска игнорирования руководством субъекта средств контроля;
  - Определить ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством;
  - Рассмотреть вопрос о том, может ли выявленное искажение указывать на мошенничество;

- Получить письменные представления от руководства субъекта, связанные с мошенничеством; и
- Проинформировать руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями;

- Предоставляет руководство, которому необходимо следовать при информировании регулирующих и правоохранительных органов;
- Предоставляет руководство, которому необходимо следовать в случае, когда в результате искажений, вызванных мошенничеством, или предположительных случаев мошенничества, аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжить аудит; и
- Устанавливает требования в отношении документации.

3. **При планировании и выполнении аудита с целью снижения риска до приемлемо низкого уровня, аудитор должен учитывать риск существенного искажения финансовой отчетности, вызванного мошенничеством.**

Характеристики мошенничества

4. Искажения финансовой отчетности могут возникнуть по причине либо мошенничества, либо ошибки. Фактором, отделяющим мошенничество от ошибки, является преднамеренный или непреднамеренный характер действия, которое привело к искажению финансовой отчетности.

5. Термин «ошибка» предполагает непреднамеренное искажение финансовой отчетности, включая упущение суммы или раскрытий, например,

- Ошибка в процессе сбора и обработки данных, на основе которых подготовлена финансовая отчетность.
- Неправильные расчетные оценки, возникающие по причине недосмотра или неправильной интерпретации фактов.

- Ошибка при применении принципов бухгалтерского учета, связанных с оценкой, признанием, классификацией, представлением или раскрытиями.

6. Термин «мошенничество» предполагает преднамеренное действие одного или нескольких членов руководства субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников или третьих сторон с целью получения несправедливого или незаконного преимущества обманным путем, несмотря на то что мошенничество представляет собой емкое юридическое понятия, в целях данного МСА аудитор рассматривает только мошенничество, вызывающее существенные искажения в финансовой отчетности. Аудиторы не устанавливают в юридическом порядке факт возникновения мошенничества. Мошенничество с участием одного или более членов руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, рассматривается как «мошенничество руководства субъекта»; мошенничество с участием только сотрудников субъекта рассматривается как «мошенничество сотрудников». В обоих случаях может иметь место сговор в пределах субъекта или с третьими сторонами вне субъекта.

7. Аудитор может столкнуться с преднамеренными искажениями двух видов: искажения, возникающие по причине мошеннической финансовой отчётности, и искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов.

8. Мошенническая финансовая отчетность предполагает намеренное искажение, включая упущение сумм или раскрытий в финансовой отчетности, с целью введения в заблуждение пользователей. Мошенническая финансовая отчетность может быть составлена в результате:

   - Манипулирования, фальсификации (включая подлог) или изменения бухгалтерских записей или первичной документации, на основе которой готовится финансовая отчетность.

- Представления неверных данных или преднамеренного упущения в финансовой отчетности событий, операций или прочей значительной информации.
- Преднамеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета по отношению к суммам, классификации, методу представления или раскрытиям.

9. Мошенническая финансовая отчетность часто подразумевает игнорирование руководством субъекта средств контроля, которые, в противном случае, могли бы эффективно функционировать. Мошенничество может быть совершено руководством субъекта, игнорирующим средства контроля, следующими способами:
   - Отражение фиктивных журнальных проводок, в особенности, ближе к концу отчетного периода с целью манипулирования операционными результатами или для достижения каких-либо иных целей;
   - Ненадлежащая корректировка допущений и изменение суждений, используемых для оценки сальдо счетов;
   - Упущение, досрочное признание или отсрочка признания в финансовой отчетности событий и операций, возникших в течение отчетного периода;
   - Утаивание или сокрытие фактов, которые могли бы повлиять на суммы, отраженные в финансовой отчетности;
   - Участие в сложных операциях, предназначенных для искажения финансового положения или финансовых результатов деятельности субъекта; и
   - Изменение записей и условий, относящихся к значительным и необычным операциям.
10. Причиной представления мошеннической финансовой отчетности могут быть попытки руководства субъекта манипулировать доходами с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем оказания влияния на их понимание результатов деятельности субъекта. Такое манипулирование

доходами может начаться с незначительных действий или ненадлежащих корректировок допущений и изменений суждений, сделанных руководством субъекта. Средства давления и поощрения могут увеличить влияние этих действий до такой степени, что они могут привести к мошеннической финансовой отчетности. Такие ситуации могут возникнуть, если, из-за стремления соответствовать ожиданиям рынка или желания увеличить вознаграждение, основанное на результатах деятельности, руководство субъекта намеренно занимает позицию, которая ведет к мошеннической финансовой отчетности посредством существенных искажений в финансовой отчетности. В некоторых субъектах руководство может стремиться снизить доходы на существенную сумму с целью уменьшения налогов или, наоборот, увеличить доходы с целью получения банковского финансирования.

11. Незаконное присвоение активов подразумевает кражу активов субъекта и часто совершается сотрудниками на сравнительно небольшие и несущественные суммы. Однако, руководство субъекта также может незаконно присвоить активы, более того, оно обладает большими возможностями для искажения или сокрытия незаконного присвоения таким образом, чтобы его было трудно обнаружить. Незаконное присвоение активов может принимать различные формы, например:

    - Растрата (например, незаконное присвоение дебиторской задолженности или перевод поступлений с закрытых счетов на личные банковские счета);
    - Кража физических активов или интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для продажи, кража лома для перепродажи, сговор с конкурентом о раскрытии технологических данных за плату);
    - Принуждение субъекта оплатить неполученные товары и услуги (например, выплаты фиктивным поставщикам; откаты со стороны поставщиков в пользу сотрудников субъекта,

отвечающих за закупки, в обмен на завышение цены, выплаты фиктивным сотрудникам); и

- Использование активов субъекта для личных целей (например, использование активов субъекта в качестве залога для получения личного займа или займа связанной стороне).

Незаконное присвоение активов часто сопровождается ложными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта пропажи активов или того, что они были использованы в качестве обеспечения по кредитам без надлежащего на то разрешения.

12. Мошенничество предполагает использование средств поощрения или давления с целью совершения мошенничества, наличие осознанной возможности совершить такое действие и некоторого рода рационального обоснования для его совершения. Некоторые лица могут стремиться к незаконному присвоению активов, поскольку живут не по средствам. Мошенническая финансовая отчетность может быть результатом оказания давления на руководство субъекта со стороны источников, находящихся за пределами или внутри субъекта, с целью достижения ожидаемого (и возможно, нереального) уровня доходов – особенно, если неспособность достичь установленных финансовых показателей будет иметь значительные последствия для руководства субъекта. Осознанная возможность представления мошеннической финансовой отчетности или незаконного присвоения активов может иметь место тогда, когда какое-либо лицо считает, что можно обойти систему внутреннего контроля, например, если такое лицо пользуется доверием или знает о слабых сторонах системы внутреннего контроля. Такое лицо может рационализировать выполнение мошеннического действия. Некоторые лица обладают таким складом ума, характером или набором этических ценностей, который позволяет им намеренно совершать мошеннические действия. Однако даже честные, в других обстоятельствах, лица могут совершить мошенничество в условиях, когда на них оказывается значительное давление.

Ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта

13. Лица, наделенные руководящими полномочиями, и руководство субъекта несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества. Степень ответственности лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта может варьироваться в зависимости от субъекта и страны. В некоторых субъектах структура управления может быть более неформальной, поскольку руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, могут быть одними и теми же лицами.

14. Очень важно, чтобы руководство субъекта, под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, заняло четкую позицию в отношении предотвращения мошенничества, что может уменьшить вероятность возникновения мошенничества, а также в отношении наказания за мошенничество, что может убедить лица не совершать мошенничество по причине большой вероятности обнаружения и наказания. Это включает культуру, основанную на принципах честности и этического поведения. Такая культура, базирующаяся на основных ценностях, должна демонстрироваться руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, а её принципы – доводиться до сведения сотрудников, что формирует базовые знания сотрудников о том, как компания ведет свой бизнес. Создание культуры честности и этического поведения подразумевает создание надлежащей атмосферы; создание позитивной рабочей среды; процедур найма, обучения и продвижения по служебной лестнице соответствующих сотрудников; периодический сбор подтверждений от сотрудников в отношении их ответственности, а также выполнение определенных действий в отношении фактических или подозреваемых фактов мошенничества.

15. Ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, включает надзор за руководством субъекта с тем, чтобы субъект разработал и поддерживал систему внутреннего контроля для обеспечения разумной уверенности в отношении надежности финансовой отчетности, эффективности деятельности и

соответствия требованиям законодательства и регулирующих органов. Активный надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, может усилить стремление руководства субъектав отношении создания культуры честности и этического поведения. При выполнении обязательств по надзору лица, наделенные руководящими полномочиями, изучают потенциальные возможности руководства субъекта обойти систему контроля или оказать какое-либо иное неправомерное влияние на процесс представления финансовой отчетности, например, попытки руководства субъекта манипулировать доходами с целью оказания влияния на знания аналитиков о прибыльности и результатах деятельности субъекта.

16. Ответственность руководства субъекта, под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, включает установление контрольной среды и соблюдение политики и процедур с целью содействия в достижении цели обеспечения, в максимально возможной степени, правильного и эффективного ведения бизнеса. Эта обязанность включает разработку и поддержание функционирования средств контроля в отношении подготовки финансовой отчетности субъекта, которая дает достоверный и справедливый взгляд (или справедливо представлена во всех существенных аспектах) в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, а также управление рисками, которые могут вызвать существенные искажения в этой финансовой отчетности. Такие средства контроля уменьшают, но не устраняют риски искажений. При определении средств контроля, которые необходимо использовать для предотвращения и обнаружения мошенничества, руководство субъекта учитывает риск того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена в результате мошенничества. В ходе такого рассмотрения руководство субъекта может сделать заключение о том, что внедрение и поддержание определенного средства контроля в отношении снижения риска существенного искажения по причине мошенничества, является неэффективным с точки зрения затрат.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ограничения, присущие аудиту, в контексте мошенничества

17. В соответствии с МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности. По причине внутренних ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с МСА.

18. Риск необнаружения существенного искажения, возникшего по причине мошенничества, выше риска необнаружения существенного искажения, возникшего по причине ошибки, так как при мошенничестве могут применяться сложные и тщательно организованные схемы для его сокрытия, например, фальсификация, умышленное неотражение операции или намеренное искажение представлений руководства субъекта, предоставленных аудитору. Такое сокрытие может быть еще труднее обнаружить, если оно сопровождается сговором. Сговор может привести аудитора к мнению, что аудиторские доказательства являются убедительными, тогда как на самом деле они являются ложными. Способность аудитора обнаружить мошенничество зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и масштаб манипуляций, степень сговора, относительная величина отдельных сумм, которыми пытаются манипулировать, и уровень руководства субъекта, участвующего в мошенничестве. Хотя аудитор может определить потенциальную вероятность мошенничества, ему очень трудно определить, были ли какие-либо искажения в суждениях, таких как, например, расчетные оценки, вызваны мошенничеством или ошибкой.

19. Более того, риск того, что аудитор не обнаружит существенные искажения, возникающие по причине мошенничества руководства субъекта, больше чем риск того, что аудитор не обнаружит существенные искажения, возникающие по причине

мошенничества сотрудников, так как руководство субъекта часто находится в положении, позволяющем напрямую или косвенно манипулировать бухгалтерскими записями и представлять мошенническую финансовую информацию. Члены руководства определенного уровня субъекта занимать такое положение, которое позволяет им обойти систему контроля, предназначенную для предотвращения совершения подобных видов мошенничества другими сотрудниками; например, путем приказа подчиненным неправильно отражать операции или скрывать их. С учетом полномочий, делегированных ему субъектом, руководство субъекта может либо приказать сотрудникам совершить какие-либо действия, либо просить их содействия при совершении мошенничества, либо информируя, либо не информируя об этом сотрудника.

20. Последующее обнаружение существенного искажения финансовой отчетности, вытекающего из мошенничества, само по себе, не указывает на несоответствие МСА. Это в частности справедливо для определенных видов умышленных искажений, так как аудиторские процедуры могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленного искажения, сокрытого путем сговора с участием одного или всех членов руководства субъекта, лицами, наделенными руководящими полномочиями, сотрудниками, третьими сторонами или путем использования ложной документации. Соответствие проведенного аудитором аудита МСА определяется, исходя из выполненных аудиторских процедур, соответствующих данным обстоятельствам, достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных в результате этих процедур, приемлемости аудиторского отчета (заключения), основывающегося на оценке такого доказательства.

Ответственность аудитора по обнаружению существенных искажений, вызванных мошенничеством

21. Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, должен получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой. Аудитор не может

получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой отчетности будут обнаружены в результате действия таких факторов, как использование суждения и выборочного характера проверки данных, ограничений системы внутреннего контроля, а также того факта, что аудиторские доказательства, доступные аудитору, являются по своей природе скорее доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения.

22. При получении разумной уверенности аудитор должен придерживаться принципа профессионального скептицизма в ходе всего аудита, рассматривать возможность игнорирования руководством субъекта средств контроля и признавать тот факт, что аудиторские процедуры, эффективные для обнаружения ошибки, могут оказаться неприменимыми в контексте выявленного риска существенных искажений, вызванных мошенничеством. Далее данный МСА предоставляет дополнительное руководство по рассмотрению рисков мошенничества в ходе аудита и разработки процедур по обнаружению существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Профессиональный скептицизм

23. В соответствии с МСА 200 аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность существования обстоятельств, которые могут повлечь за собой существенное искажение финансовой отчетности. Из-за характера мошенничества соблюдение аудитором профессионального скептицизма очень важно при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Профессиональный скептицизм предполагает сомнение и критическую оценку аудиторских доказательств. Профессиональный скептицизм предусматривает постоянное вопрошание, может ли полученная информация и аудиторские доказательства указывать на наличие существенных искажений, вызванных мошенничеством.

24. **Аудитор должен соблюдать принцип профессионального скептицизма в ходе всего аудита, признавая возможность**

существования существенного искажения, вызванного мошенничеством, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями.

25. В соответствии с МСА 315 прошлый опыт аудитора является частью знания о субъекте. Но хотя аудитор не может полностью игнорировать прошлый опыт в отношении честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, соблюдение принципа профессионального скептицизма очень важно, так как обстоятельства могли измениться. При проведении опросов и выполнении прочих аудиторских процедур аудитор должен соблюдать принцип профессионального скептицизма и не должен принимать менее, чем убедительные, аудиторские доказательства, основанные на мнении о честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. В отношении лиц, наделенных руководящими полномочиями, соблюдение профессионального скептицизма означает тщательное рассмотрение аудитором обоснованности ответов лиц, наделенных руководящими полномочиями, на запросы и прочей информации, полученной от них, в свете всех прочих доказательств, полученных в ходе аудита.

26. Аудит, выполненный в соответствии с МСА, редко предусматривает подтверждение подлинности документов, если только аудитор не обучен или не является экспертом в этом вопросе. Более того, аудитор может не обнаружить существование измененных условий, содержащихся в документе, например, дополнительное соглашение, которое руководство субъекта и третья сторона не представили аудиторам. В ходе аудита аудитор должен рассмотреть надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, включая рассмотрение средств контроля над подготовкой такой информации и, при необходимости, их выполнения. Если только у аудитора нет причин предполагать обратное, аудитор обычно принимает записи и документы как подлинные. Но если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к мнению, что документ может быть не настоящим, или что условия в документе были модифицированы,

аудитор должен более подробно изучить их, например, получить подтверждение непосредственно от третьей стороны или использовать работу экспертов для оценки подлинности документов.

Обсуждение с командой по проекту

27 **Члены команды по проекту должны обсудить подверженность финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством.**

28 МСА 315 предусматривает, что члены команды по проекту должны обсудить подверженность субъекта существенным искажениям финансовой отчетности. Обсуждение должно акцентироваться на подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством. Обсуждение предусматривает участие партнера по проекту, который, используя профессиональное суждение, прошлый опыт и знание о текущем развитии субъекта, должен определить членов команды по проекту, которые должны участвовать в обсуждении. Обычно к обсуждению привлекаются ключевые члены команды по проекту. Обсуждение предоставляет возможность более опытным членам команды поделиться своим мнением о том, как и где финансовая отчетность может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством.

29. **Партнер по проекту должен рассмотреть вопросы, о которых необходимо проинформировать членов команды по проекту, не участвовавших в обсуждении.** Не обязательно информировать всех членов команды по проекту обо всех решениях, принятых в ходе обсуждения. Например, членам команды по проекту, участвующим в аудите одного из компонентов субъекта, не обязательно знать о решениях, принятых в отношении другого компонента субъекта.

30. Обсуждение должно проходить с позиций скептицизма без учета мнения членов команды о честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. Обсуждение обычно включает:

- Обмен идеями среди членов команды по проекту о том, как и где финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством, о том, как руководство субъекта может совершить и скрыть представление мошеннической финансовой отчетности, а также о том, как активы субъекта могут быть незаконно присвоены;
- Рассмотрение обстоятельств, которые могут указывать на манипулирование доходами, и методов, которые может использовать руководство субъекта для манипулирования доходами, что может привести к мошеннической финансовой отчетности;
- Рассмотрение известных внешних и внутренних факторов, влияющих на субъект, которые могут создать стимул или давление на руководство субъекта или другие лица с целью совершения мошенничества, предоставления возможности совершения мошенничества, а также указывать на культуру или среду, предоставляющую руководству субъекта или другим лицам возможность рационализировать совершение мошенничества;
- Рассмотрение участия руководства субъекта в надзоре за сотрудниками, имеющим доступ к наличным денежным средствам и другим активам, в отношении которых существует опасность неправомерного использования;
- Рассмотрение необычных или необъясненных изменений в поведении или стиле жизни руководства субъекта или сотрудников, которые привлекли внимание команды по проекту;
- Акцент на важности поддержания надлежащего умонастроения в ходе всего аудита в отношении возможности существенного искажения, вызванного мошенничеством;
- Рассмотрение типов обстоятельств, которые в случае их возникновения могут указывать на возможность мошенничества;

- Рассмотрение того, как элемент непредсказуемости может быть учтен при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить;
- Рассмотрение аудиторских процедур, которые могут быть выбраны в ответ на вероятность того, что финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством, и определение более эффективных в этой связи аудиторских процедур;
- Рассмотрение всех заявлений о мошенничестве, которые привлекли внимание аудитора; и
- Рассмотрение риска игнорирования руководством субъекта системы контроля.

31. Обсуждение подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством, является важной частью аудита. Оно позволяет аудитору определить действия в отношении подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством, а также определить, кто из членов команды будет выполнять определенные аудиторские процедуры. Оно также позволяет аудитору определить, как результаты аудиторских процедур будут распределены среди членов команды по проекту и как реагировать на заявления о мошенничестве, которые могли привлечь внимание аудитора. Большинство небольших по объему аудиторских проверок выполняется полностью партнером по проекту (который может быть индивидуальным практикующим профессиональным бухгалтером). В такой ситуации партнер по проекту, лично выполняя планирование аудита, должен рассмотреть подверженность финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством

32. Очень важно, чтобы после первичного обсуждения при планировании аудита, а также через определенные интервалы времени в ходе всего аудита, члены команды по проекту продолжали информировать друг друга и обмениваться полученной информацией, которая может повлиять на оценку рисков

существенных искажений, вызванных мошенничеством, или аудиторские процедуры, выполненные в отношении этих рисков. Например, для некоторых субъектов может оказаться необходимым провести дополнительное обсуждение при проведении обзора промежуточной финансовой информации субъекта.

Процедуры по оценке риска

33. В соответствии с МСА 315 для получения знания о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля, аудитор должен выполнить процедуры по оценке риска. При этом аудитор должен выполнить следующие процедуры для получения информации, используемой с целью выявления рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством:

    (а) Опросить руководство субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, и других сотрудников субъекта и получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор за тем, как руководство субъекта выявляет и реагирует на риски мошенничества, и также о системе внутреннего контроля, установленной руководством субъекта для смягчения этих рисков.

    (б) Рассмотреть возможность существования одного или нескольких факторов риска мошенничества.

    (в) Рассмотреть необычные или неожиданные отношения, которые были выявлены при выполнении аналитических процедур.

    (г) Рассмотреть прочую информацию, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Опрос и получение знания о надзоре, осуществляемом лицами, наделенными руководящими полномочиями

34. При получении знания о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля, аудитор должен опросить руководство субъекта по следующим вопросам:

(а) Оценка руководством субъекта риска, что финансовая отчетность может быть существенно искажена по причине мошенничества;

(б) **Процедура, используемая руководством субъекта для выявления и реагирования на риски мошенничества в субъекте, включая все специфические риски мошенничества, выявленные руководством** субъекта**, или сальдо счетов, классы операций или раскрытия, в отношении которых существует вероятность возникновения риска мошенничества;**

(в) Информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о процедуре выявления и реагирования на риски мошенничества в субъекте; и

(г) Информирование руководством субъекта, если таковое имело место, сотрудников о своих взглядах на практику ведения бизнеса и этическое поведение.

35. Руководство субъекта несет ответственность за систему внутреннего контроля субъекта и за подготовку финансовой отчетности, аудитор должен опросить руководство субъекта в отношении собственной оценки руководством субъекта рисков мошенничества и существующих средств контроля, направленных на предотвращение и обнаружение этих рисков. Характер, масштаб и частота оценки руководством субъекта таких рисков и средств контроля варьируется в зависимости от субъекта. В некоторых субъектах руководство может проводить подробную оценку ежегодно или в ходе постоянного мониторинга. В других субъектах оценка руководства субъекта может носить менее формальный характер и проводиться реже. В других субъектах, например, в субъектах малого бизнеса, оценка может фокусироваться на рисках мошенничества сотрудников или незаконном присвоении активов. Характер, масштаб и частота оценки, проводимой руководством субъекта, также является частью знания аудитора о контрольной среде субъекта. Например, тот факт, что руководство субъекта не оценило риск мошенничества, может, при некоторых обстоятельствах, указывать

на то, что руководство субъекта придает недостаточное значение системе внутреннего контроля.

36. В субъектах малого бизнеса, управляемых владельцами, собственник-управляющий может осуществлять более эффективный надзор, чем в крупных компаниях, тем самым, компенсируя обычно более ограниченные возможности распределения обязанностей. С другой стороны, собственник-управляющий может иметь больше возможностей для того, чтобы обойти средства контроля благодаря неформальному характеру системы внутреннего контроля. Это должно учитываться аудитором при выявлении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

37. При опросе, проводимом с целью получения знания о том, как руководство субъекта выявляет и реагирует на риски мошенничества в субъекте, аудитор должен узнать о том, как руководство субъекта реагирует на внешние или внутренние заявления о мошенничестве, затрагивающие субъект. В отношении субъекта с диверсифицированным расположением подразделений аудитор должен сделать запрос по характеру и масштабу мониторинга действующих подразделений или сегментов бизнеса, в отношении которых существует большая вероятность возникновения риска мошенничества.

38. **Аудитор должен опросить руководство** субъекта**, персонал службы внутреннего аудита и других сотрудников субъекта, чтобы определить, знают ли они о случаях фактического, предполагаемого или подозреваемого мошенничества, затрагивающего субъект.**

39. Хотя опрос аудитором руководства субъекта может предоставить полезную информацию в отношении рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством сотрудников, такие опросы не могут предоставить полезную информацию в отношении рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызывных мошенничеством руководства субъекта. Опрос других лиц в субъекте, в дополнение к руководству субъекта, может предоставить аудитору мнения,

отличные от мнения руководства субъекта и лиц, ответственных за процесс представления финансовой отчетности. Такой опрос может предоставить возможность сообщить аудитору информацию, которую другим образом невозможно передать. Аудитор должен использовать профессиональное суждение при определении других лиц в рамках субъекта, кому необходимо направить запросы, а также масштаб таких запросов. При этом аудитор должен рассмотреть возможность получения от других лиц информации, которая будет полезной аудитору при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

40. Аудитор должен опросить персонал службы внутреннего аудита, если в субъекте имеется такая служба. Опрос должен касаться мнения внутренних аудиторов в отношении рисков мошенничества, выявлять, выполняли ли внутренние аудиторы в течение года процедуры по обнаружению мошенничества, правильно ли руководство субъекта отреагировало на результаты этих процедур, знают ли внутренние аудиторы о случаях фактического, предполагаемого или подозреваемого мошенничества.

41. Примеры других лиц в структуре субъекта, которым аудиторы могут направить прямые запросы о существовании или подозрениях в отношении мошенничества, включают:

- Оперативный персонал, не участвующий непосредственно в процессе представления финансовой отчетности;
- Сотрудники с разным уровнем полномочий;
- Сотрудники, участвующие в инициировании, обработке и отражении сложных или необычных операций, а также лица, осуществляющие надзор или мониторинг деятельности таких сотрудников;
- Штатный юрисконсульт субъекта;
- Старший сотрудник по этике или лицо, занимающее эквивалентную позицию; и
- Лицо или лица, ответственные за решение вопросов, связанных с заявлениями о мошенничестве.

42. При оценке ответов руководства субъекта на запросы аудитор должен следовать принципу профессионального скептицизма, признавая, что руководство субъекта часто занимает выгодную позицию для совершения мошенничества. Таким образом, аудитор использует профессиональное суждение при определении необходимости подтверждения ответов на запросы прочей информацией. Если ответы на запросы непоследовательны, аудитор должен стремиться устранить эту непоследовательность.

43. **Аудитор должен получить знание о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, выполняют надзор за тем, как руководство субъекта выявляет и реагирует на риски мошенничества в субъекте, и о системе внутреннего контроля, установленной руководством субъекта для смягчения этих рисков.**

44. Лица, наделенные руководящими полномочиями, субъекта несут ответственность за надзор над системами мониторинга рисков, финансового контроля и соблюдения законодательства. Во многих странах практика корпоративного управления достаточно хорошо разработана, и лица, наделенные руководящими полномочиями, играют активную роль в надзоре за оценкой субъектом рисков мошенничества и за системой внутреннего контроля, которую субъект установил для смягчения определенных рисков мошенничества, выявленных субъектом. Так как ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта варьируется в зависимости от страны и субъекта очень важно, чтобы аудитор имел представление о круге их полномочий, чтобы получить представление о надзоре, осуществляемом соответствующими лицами[2]. Лица, наделенные руководящими полномочиями, включают руководство субъекта, если оно выполняет такие же функции, это относится в частности к небольшим компаниям.

45. Получение представления о том, как лица, наделенные

[2] МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» рассматривает вопрос о том, кого должен информировать аудитор об аспектах аудита, если структура управления субъекта четко не определена.

руководящими полномочиями, выполняют надзор за тем, как руководство субъекта выявляет и реагирует на риски мошенничества субъекта, а также о системе внутреннего контроля, установленной руководством субъекта для смягчения этих рисков, может предоставить информацию о подверженности субъекта риску мошенничества со стороны руководства субъекта, адекватности системы внутреннего контроля, компетентности и честности руководства субъекта. Аудитор может получить это знание путем выполнения таких процедур как посещение собраний, на которых проводятся такие обсуждения, изучение протоколов собраний или опрос лиц, наделенных руководящими полномочиями.

46. **Аудитор должен опросить лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы определить, знают ли они о случаях фактического, предполагаемого или подозреваемого мошенничества, затрагивающего субъект.**

47. Аудитор должен опросить лиц, наделенных руководящими полномочиями, частично для подтверждения ответов на запросы руководству субъекта. Если ответы на эти запросы непоследовательны, аудитор должен получить дополнительные аудиторские доказательства для устранения этой непоследовательности. Опрос лиц, наделенных руководящими полномочиями, может также помочь аудитору при выявлении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Рассмотрение факторов риска мошенничества

48. При получении знания о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, аудитор должен рассмотреть, указывает ли полученная информация на присутствие одного или более факторов риска мошенничества.

49. Тот факт, что мошенничество обычно скрывают, усложняет его обнаружение. Однако при получении представления о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля, аудитор может определить события или условия, указывающие на существование стимула или давления с целью совершения мошенничества или предоставления возможности для совершения

мошенничества. Такие события или условия называются факторами риска мошенничества. Например:

- Необходимость соответствовать ожиданиям третьих сторон, чтобы получить дополнительное капитальное финансирование, может создать давление с целью совершения мошенничества;
- Предоставление значительных бонусов по достижении нереальных доходов может создать стимул с целью совершения мошенничества; и
- Неэффективная контрольная среда может создать возможность для совершения мошенничества.

Хотя факторы риска не обязательно указывают на существование мошенничества, они часто присутствуют при обстоятельствах, когда мошенничество было совершено. Присутствие факторов риска мошенничества может повлиять на оценку аудитором риска существенных искажений.

50. Факторы риска мошенничества очень трудно отсортировать по степени важности. Значимость факторов риска мошенничества может варьироваться. Некоторые из этих факторов могут присутствовать в субъектах, где конкретные условия не указывают на риск существенных искажений. Соответственно, аудитор должен использовать профессиональное суждение при определении того, присутствуют ли факторы риска мошенничества и должны ли они учитываться при оценке рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством.

51. Примеры факторов риска мошенничества, относящихся к мошеннической финансовой отчетности и незаконному присвоению активов, представлены в Приложении 1 к данному МСА. Эти примеры факторов риска классифицируются на базе трех условий, обычно присутствующих там, где отмечается мошенничество: стимул или давление с целью совершения мошенничества; возможность совершения мошенничества; возможность рационализировать мошенническое действие. Факторы риска, указывающие на отношение, допускающее возможность рационализации мошеннического действия, могут и не попасть под наблюдение аудитора. Но аудитор может узнать о существовании

такой информации. Хотя факторы риска мошенничества, описанные в Приложении 1, охватывают широкий спектр ситуаций, с которыми может столкнуться аудитор, они являются только примерами и не исключают возможность существования других факторов риска. Аудитор также должен учитывать факторы, являющиеся специфическими для данного клиента, но не включенные в Приложение 1. Не все ситуации, перечисленные в Приложении 1, могут быть уместными в отношении всех обстоятельств, некоторые могут характеризоваться различной степенью значимости в зависимости от размера, структуры собственности, отрасли или прочих характеристик и обстоятельств.

52. Размер, сложность и структура собственности субъекта оказывают значительное влияние на рассмотрение факторов риска мошенничества. Например, в случае крупного субъекта, аудитор обычно рассматривает факторы, которые обычно ограничивают возможность ненадлежащего поведения руководства субъекта, например, эффективность надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, эффективность службы внутреннего аудита, существование и выполнение формального кодекса поведения. Более того, факторы риска мошенничества, рассматриваемые на уровне функционирования какого-либо сегмента бизнеса, могут предоставить информацию несколько иного рода, чем та, которая является результатом рассмотрения этих факторов на уровне всего субъекта. В случае субъекта малого бизнеса некоторые или все эти факторы могут оказаться неприемлемыми или менее важными. Например, в субъекте малого бизнеса может и не быть кодекса поведения в письменном виде, но может быть установлена культура, делающая акцент на важности порядочности и этического поведения в устной форме и на личном примере руководства субъекта. Руководство в лице одного человека в субъекте малого бизнеса, как правило, само по себе, не указывает на то, что руководство субъекта не может демонстрировать и передавать принципы надлежащего отношения к внутреннему контролю и процессу представления финансовой отчетности. В некоторых субъектах необходимость утверждения руководством субъекта компенсирует слабые средства контроля и снижает риск мошенничества сотрудников. Однако руководство

субъекта в лице одного человека потенциально является недостатком, так как руководство субъекта может обойти средства контроля.

Рассмотрение необычных или неожиданных отношений

53. При выполнении аналитических процедур с целью получения знания о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, аудитор должен рассмотреть необычные или неожиданные отношения, которые могут указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

54. Аналитические процедуры могут оказаться полезными при определении существования необычных операций или событий, а также сумм, коэффициентов и тенденций, которые могут указывать на вопросы, оказывающие влияние на финансовую отчетность и аудит. При выполнении аналитических процедур аудитор строит прогнозы по вероятным отношениям, существование которых разумно обосновано, исходя из знаний аудитора о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля. Если сравнение этих прогнозов с отраженными в учете суммами или с коэффициентами, рассчитанными на основе отраженных в учете сумм, выявляет необычные или неожиданные отношения, аудитор должен рассмотреть эти результаты при выявлении рисков существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности, например, фиктивные продажи или значительный возврат товаров от заказчика, который может указывать на нераскрытые дополнительные соглашения.

Рассмотрение прочей информации

55. При получении знания о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, аудитор должен рассмотреть, указывает ли полученная прочая информация на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

56. В дополнение к информации, полученной в результате выполнения аналитических процедур, аудитор должен рассмотреть прочую полученную информацию о субъекте и его среде, которая может оказаться полезной при определении рисков существенных

искажений, вызванных мошенничеством. Обсуждение в рамках команды по проекту, описанное в параграфах 27-32, может предоставить информацию, которая поможет при определении таких рисков. Кроме этого, информация, полученная в результате проведения процедур аудитора по принятию и продлению отношений с клиентом, а также на основе опыта, полученного при работе над прочими соглашениями, выполненными для субъекта, например, соглашениями по обзору промежуточной финансовой информации, может помочь при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

57. При определении и оценке рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий, аудитор должен определить и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством. Оцененные риски, которые могут привести к существенным искажениям по причине мошенничества, являются значительными рисками и, соответственно, аудитор должен, если это не было сделано ранее, оценить организацию соответствующих средств контроля субъекта и определить, были ли они внедрены.

58. Для оценки рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор использует профессиональное суждение и:

(а) Определяет риски мошенничества путем изучения информации, полученной при выполнении процедур по оценке рисков, а также классов операций, сальдо счетов и раскрытий в финансовой отчетности;

(б) Соотносит выявленные риски мошенничества с тем, что может пойти неправильно на уровне утверждений; и

(в) Рассматривает возможную величину потенциальных искажений, включая вероятность того, что может вызвать

множественные искажения, а также вероятность возникновения риска.

59. Очень важно, чтобы аудитор получил знание о средствах контроля, которые руководство субъекта разработало и внедрило для предотвращения и обнаружения мошенничества, так как при разработке и внедрении таких средств контроля руководство субъекта принимает информированные решения в отношении характера и масштаба средств контроля, которые оно выбрало для внедрения, а также характера и масштаба рисков, существование которых оно допускает. Аудитор может узнать, например, о том, что руководство субъекта приняло сознательное решение о принятии рисков, связанных с недостаточным разделением обязанностей. Это часто встречается в субъектах малого бизнеса, если владелец осуществляет постоянный надзор за деятельностью. Информация, полученная от такого знания, может оказаться полезной при определении факторов риска мошенничества, которые могут повлиять на оценку аудитором рисков того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения, вызванные мошенничеством.

Риски мошенничества в признании доходов

59. Существенные искажения, вызванные представлением мошеннической финансовой отчетности, часто происходят по причине завышенного признания доходов (например, досрочного признания доходов или отражения фиктивных доходов) или занижения доходов (например, неправомочного переноса доходов на последующие периоды). Таким образом, аудитор обычно предполагает наличие рисков мошенничества в признании доходов и рассматривает, какие типы доходов, операции с доходами или утверждения могут вызвать такие риски. Оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством и связанные с признанием доходов, являются значительными рисками, которые необходимо рассматривать в соответствии с параграфами 57 и 61. Приложение 2 содержит примеры ответных действий аудитора в отношении оценки риска существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности и связанных с признанием

дохода. Если аудитор не определил при данных обстоятельствах признание дохода как риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор должен задокументировать обоснование заключения аудитора в соответствии с параграфом 110.

Ответные действия на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

61. Аудитор должен определить общий подход в отношении реакции на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают оцененным рискам существенных искажений на уровне утверждений.

62. МСА 330 предусматривает выполнение аудитором процедур по существу, которые отвечают рискам, оцененным как значительные.

63. Аудитор должен реагировать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, следующим образом:

    (а) Подход, оказывающий общее влияние на выполнение аудита, т.е. повышенный профессиональный скептицизм и подход, предусматривающий более общее рассмотрение в отличие от специфических процедур, который планируются в других случаях.

    (б) Подход в отношении выявленных рисков на уровне утверждений, учитывающий характер, сроки и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

    (в) Подход в отношении выявленных рисков, предусматривающий выполнение определенных аудиторских процедур в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, при котором руководство субъекта обошло средства контроля, с учетом непредсказуемости способов обойти эти средства контроля.

64. Подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, может повлиять на профессиональный скептицизм аудитора следующим образом:

(а) Повышенная чувствительность при выборе характера и объема документации, которую необходимо проверить для подтверждения существенных операций.

(б) Повышенная необходимость подтверждения объяснений или представлений руководства субъекта в отношении существенных вопросов.

65. Аудитор может прийти к решению о том, что нет необходимости разрабатывать аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. При таких обстоятельствах аудитор должен рассмотреть последствия для аудита (см. параграфы 89 и 103).

Общий подход

66. При определении общего подхода в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности аудитор должен:

(а) Рассмотреть назначение персонала и надзор за персоналом;

(б) Рассмотреть учетную политику, используемую субъектом; и

(в) Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

67. Знание, навыки и способности лиц, которым делегирована значительная ответственность по соглашению, сопоставимы с оценкой аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, по данному соглашению. Например, аудитор может отреагировать на выявленные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, назначением дополнительных лиц, обладающих специализированными навыками и знаниями, например, судебных экспертов и экспертов по информационным технологиям, или назначением более опытных сотрудников на соглашение. Кроме того, степень надзора зависит от оценки аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и профессиональной компетентности членов команды по проекту, выполняющих работу.

68. Аудитор должен рассмотреть выбор и применение руководством субъекта учетной политики, особенно тех её статей, которые связаны с субъективной оценкой и сложными операциями. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, может ли выбор и применение учетной политики быть показателем представления мошеннической финансовой отчетности по причине манипулирования руководством субъекта доходами с целью введения в заблуждение пользователей путем оказания влияния на их понимание результатов деятельности и прибыльности субъекта.

69. У лиц в рамках субъекта, знакомых с аудиторскими процедурами, которые обычно выполняются по соглашениям, больше возможностей скрыть представление мошеннической финансовой отчетности. Таким образом, аудитор должен учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Это может быть достигнуто, например, путем выполнения процедур проверки по существу в отношении выбранных сальдо счетов и утверждений, которые не были протестированы иным образом по причине их существенности или риска, путем корректировки сроков проведения аудиторских процедур по сравнению с прогнозами, а также использования разных методов выборки и выполнения аудиторских процедур в разных месторасположениях или без предварительного предупреждения.

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений

70. Аудиторский подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений может включать следующие изменения характера, сроков и масштаба аудиторских процедур:

    - Может возникнуть необходимость в изменении характера аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, с целью получения более надежных аудиторских доказательств или получения дополнительной подтверждающей информации. Это может повлиять и на тип аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, и на их сочетание. Физическое

наблюдение или инспектирование определенных активов может стать более важным, или аудитор может принять решение об использовании КПА для сбора большего количества доказательств в отношении данных, содержащихся в значительных отчетах или файлах электронных операций. Кроме того, аудитор может разработать процедуры для получения дополнительной подтверждающей информации. Например, если аудитор определил, что руководство субъекта находится под давлением с целью выполнения прогнозов по доходам, может существовать дополнительный риск, что руководство субъекта завышает продажи путем подписания соглашений, содержащих условия, не предусматривающие признание дохода, или путем выставления счетов до доставки. При таких обстоятельствах аудитор может, например, разработать внешние подтверждения не только для подтверждения сумм задолженностей, но и для подтверждения условий соглашений на продажу, включая дату, права возврата и сроки поставки. Кроме того, аудитор может счесть целесообразным дополнить эти внешние подтверждения опросом нефинансового персонала субъекта в отношении изменений в соглашениях на продажу и условиях поставки.

- Может потребоваться модификация сроков выполнения процедур проверки по существу. Аудитор может прийти к заключению, что выполнение тестирования по существу на конец периода или ближе к этой дате будет более эффективным в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Аудитор может заключить, что, учитывая данные риски умышленных искажений или манипулирования, аудиторские процедуры, предназначенные для переноса аудиторских заключений с промежуточной даты на конец периода, могут быть неэффективными. И наоборот, намеренное искажение, например, искажение по причине ненадлежащего признания доходов, может быть совершено в промежуточный период, и аудитор может принять решение о применении процедур проверки по существу в отношении операций, имевших место

ранее в течение отчетного периода или в течение всего отчетного периода.

- Объем применяемых процедур отражает оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Например, может потребоваться увеличение размера выборки или выполнение более детальных аналитических процедур. Также КПА позволяют выполнить более обширное тестирование файлов электронных операций и счетов. Эти КПА могут использоваться для выборки операций из основных электронных файлов, сортировки операций со специфическими характеристиками или тестирования всей совокупности вместо выборки.

71. Если аудитор выявил риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, который влияет на количество запасов, проверка записей по запасам может помочь при определении месторасположения или статей, которым необходимо уделить особое внимание в ходе проведения инвентаризации или после ее завершения. Такая проверка может привести к решению о необходимости наблюдения за инвентаризацией в определенных месторасположениях без предварительного предупреждения или проведения инвентаризации во всех месторасположениях в один день.

72. Аудитор может определить риск существенного искажения, вызванного мошенничеством, которое затрагивает некоторые счета и утверждения, включая оценку активов, оценки, связанные с конкретными операциями (такими как приобретение, реструктуризация или отчуждение сегмента бизнеса) и с другими значительными начисленными обязательствами (такими как обязательства по пенсионным и прочим вознаграждениям по окончании трудовой деятельности или обязательства по восстановлению окружающей среды). Риск также может относиться к значительным изменениям в допущениях в отношении постоянных оценок. Информация, собранная в ходе получения знания о субъекте и его среде, может помочь аудитору при определении разумности таких оценок, сделанных руководством субъекта, а также суждений и допущений,

лежащих в их основе. Ретроспективный обзор подобных суждений и допущений руководства субъекта, которые применялись в прошлые периоды, также может предоставить знание о разумности суждений и допущений, подтверждающих оценки руководства субъекта.

73. Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, представлены в Приложении 2 к данному МСА. Приложение включает примеры подходов в отношении оценки аудитором рисков существенных искажений, связанных с представлением мошеннической финансовой отчетности и незаконным присвоением активов.

Аудиторские процедуры в отношении игнорирования руководством субъекта системы контроля

74. Как отмечено в параграфе 19, руководство субъекта занимает позицию, удобную для совершения мошенничества благодаря способности руководства субъекта напрямую или косвенно манипулировать учетными записями или представить мошенническую финансовую отчетность, обойдя средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Хотя уровень риска того, что руководство субъекта обойдет средства контроля, зависит от субъекта, риск присутствует во всех субъектах и является значительным риском существенных искажений, вызванных мошенничеством. Соответственно в дополнение к общему подходу в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и подходу в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством на уровне утверждений, аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении риска игнорирования средств контроля руководством субъекта.

75. Параграфы 76-82 устанавливают аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить в отношении риска игнорирования средств контроля руководством субъекта. Однако, аудитор также должен рассмотреть, имеются ли риски игнорирования средств контроля руководством субъекта, в отношении которых аудитор должен

выполнить процедуры, отличные от процедур, рассмотренных в этом параграфе.

76. **В отношении риска игнорирования средств контроля руководством аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, чтобы:**

    (а) Протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности;

    (б) Проверить расчетные оценки на предвзятость, которая может привести к существенным искажениям, вызванным мошенничеством; и

    (в) Получить представление о коммерческом обосновании целесообразности значительных операций, о которых аудитор узнал и которые являются нетипичными для обычного хода бизнеса субъекта или которые, в противном случае, были бы необычными, принимая во внимание знания аудитора о субъекте и его среде.

Журнальные проводки и прочие корректировки

77. Существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, часто возникают по причине манипулирования в процессе представления финансовой отчетности путем ненадлежащих или несанкционированных журнальных проводок в течение года или на конец периода или корректировки сумм, отраженных в финансовой отчетности и неотраженных в формальных журнальных проводках, например, консолидирующие корректировки и реклассификация. При разработке и выполнении аудиторских процедур с целью тестирования надлежащего характера журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности, аудитор должен:

    (а) Получить знание о процессе представления финансовой отчетности субъекта и средствах контроля над журнальными проводками и прочими корректировками;

(б) Оценить организацию средств контроля над журнальными проводками и прочими корректировками и определить, были ли они внедрены;

(в) Опросить лиц, участвующих в процессе представления финансовой отчетности, о неправомочных или необычных действиях, связанных с обработкой журнальных проводок и прочих корректировок;

(г) Определить сроки тестирования; и

(д) Определить и выбрать журнальные проводки и прочие корректировки для тестирования.

78. В целях определения и выбора журнальных проводок и прочих корректировок для тестирования, а также определения надлежащего метода проверки подтверждений по выбранным статьям, аудитор должен рассмотреть следующее:

- *Оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством* – наличие факторов риска мошенничества и прочей информации, полученной при оценке аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, может помочь аудитору определить специфические классы журнальных проводок и прочих корректировок для тестирования.
- *Средства контроля, которые были установлены в отношении журнальных проводок и прочих корректировок* – эффективные средства контроля над подготовкой и отражением журнальных проводок и прочих корректировок могут уменьшить масштаб тестирования по существу при условии, что аудитор протестировал эффективность функционирования средств контроля.
- *Процесс представления финансовой отчетности субъекта и характер доказательств, которые могут быть получены* – для большинства субъектов обычная обработка операций предусматривает сочетание ручных и автоматических процедур. Обычно обработка журнальных проводок и прочих корректировок может предусматривать использование ручных и

автоматизированных процедур и средств контроля. При использовании информационных технологий в процессе представления финансовой отчетности, журнальные проводки и прочие корректировки могут существовать только в электронной форме.

- *Характеристики мошеннических журнальных проводок или прочих корректировок* – неправомерные журнальные проводки или прочие корректировки часто имеют уникальные определяющие характеристики. Такие характеристики могут включать проводки (а) по несвязанным, необычным или редко используемым счетам, (б) сделанные лицами, обычно не осуществляющими журнальные проводки, (в) отраженные в конце периода или закрывающие проводки, которые невозможно объяснить или описать, (г) осуществленные либо до, либо в ходе подготовки финансовой отчетности, по которым не указаны номера счетов, или (д) содержащие округленные значения или последовательные конечные цифры.
- *Характер и сложность счетов* – неправомерные журнальные проводки или корректировки могут быть применены в отношении счетов, (а) содержащих сложные или необычные по характеру операции, (б) содержащих значительные оценки и корректировки на конец периода, (в) подверженных искажениям в прошлом, (г) сверка которых не была своевременно произведена или содержащих расхождения, сверка которых не была произведена, (д) содержащих внутригрупповые операции, (е) каким-либо иным образом связанных с выявленными рисками существенного искажения, вызванного мошенничеством. В ходе аудита субъектов, подразделения которых расположены в различных местах, или субъектов, имеющих несколько компонентов, аудитор должен рассмотреть необходимость выбора журнальных проводок из этих подразделений или компонентов.
- *Журнальные проводки или прочие корректировки, выходящие за рамки обычной деятельности* – нестандартные журнальные проводки могут оказаться

охваченными системой внутреннего контроля в той же степени, что и повторяющиеся журнальные проводки, например, ежемесячные продажи, закуп и выплаты наличными.

79. Аудитор должен использовать профессиональное суждение при определении характера, сроков и масштаба тестирования журнальных проводок и прочих корректировок. Так как мошеннические журнальные проводки и прочие корректировки часто проводятся в конце отчетного периода, аудитор обычно выбирает журнальные проводки и прочие корректировки, проведенные в это время. В то же время, поскольку существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, могут возникать в течение всего периода и происходить на фоне значительных усилий по сокрытию мошенничества, аудитор должен рассмотреть необходимость тестирования журнальных проводок и прочих корректировок в течение всего периода.

Расчетные оценки

80. При подготовке финансовой отчетности руководство субъекта несет ответственность за суждения или допущения, влияющие на значительные расчетные оценки, и за постоянный мониторинг обоснованности таких оценок. Мошенническая финансовая отчетность часто сопровождается намеренным искажением расчетных оценок. При обзоре расчетных оценок на предмет предвзятости, которая может привести к существенным искажениям, вызванным мошенничеством, аудитор должен:

(а) Рассмотреть вопрос о том, указывает ли разница между оценками, подтвержденными аудиторскими доказательствами, и оценками, включенными в финансовую отчетность (даже если по-отдельности они являются разумными), на возможную предвзятость некоторых членов руководства субъекта; в этом случае аудитор должен провести повторную проверку оценок в целом; и

(б) Выполнить ретроспективный обзор суждений руководства субъекта и допущений, связанных со значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности прошлого года. Цель такого обзора заключается в

определении признаков, указывающих на возможную предвзятость некоторых членов руководства субъекта, и не ставит под сомнение профессиональное суждение аудиторов за прошлый год, основывающееся на информации, доступной на тот момент времени.

81. Если аудитор выявил возможную предвзятость со стороны руководства субъекта в отношении расчетных оценок, аудитор должен оценить, представляют ли обстоятельства, послужившие причиной предвзятости, риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. Аудитор должен рассмотреть, занижают ли или завышают ли действия руководства субъекта в отношении расчетных оценок резервы или провизии с целью либо распределения доходов между двумя или более учетными периодами, либо достижения желаемого уровня доходов, так как это может ввести в заблуждение пользователя путем влияния на его восприятие результатов деятельности и уровня доходности субъекта.

Коммерческое обоснование значительных операций

82. Аудитор должен получить знание о коммерческом обосновании значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности субъекта, или операций, которые, в противном случае, расценивались бы как необычные, принимая во внимание знания аудитора о субъекте и его среде, а также другую информацию, полученную в ходе аудита. Цель получения такого знания заключается в рассмотрении вопроса о том, предполагает ли обоснование (или его отсутствие) возможность совершения операций с целью представления мошеннической финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов. В процессе получения такого знания аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:
    - Является ли форма такой операции слишком сложной (например, операции с участием нескольких субъектов в рамках консолидированной группы или нескольких несвязанных третьих сторон).
    - Обсудило ли руководство субъекта характер и порядок учета таких операций с лицами субъекта, наделенными

руководящими полномочиями, и было ли такое обсуждение надлежащим образом задокументировано.

- Акцентирует ли руководство субъекта большее внимание на необходимости использовать определенной порядок учета операции, чем на экономическом содержании такой операции.
- Были ли операции с участием неконсолидированных связанных сторон, включая субъекты специального назначения, надлежащим образом проверены и утверждены лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Участвовали ли в операции ранее неопределенные связанные стороны или стороны, у которых нет финансовых ресурсов для совершения такой операции без помощи со стороны аудируемого субъекта.

Оценка аудиторских доказательств

83. В соответствии с МСА 330 аудитор, основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, должен определить соответствие оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений. Эта оценка в основном носит количественный характер на основе суждений аудитора. Такая оценка может предоставить дополнительную информацию о рисках существенных искажений, вызванных мошенничеством, и о необходимости выполнения дополнительных или каких-либо других аудиторских процедур. В ходе такой оценки аудитор должен рассмотреть вопрос о том, были ли в ходе аудита другие члены команды по проекту надлежащим образом проинформированы об условиях, указывающих на существенные искажения, вызванные мошенничеством.

84. Аудит финансовой отчетности является кумулятивным и циклическим процессом. При выполнении запланированных аудиторских процедур внимание аудитора может привлечь информация, в значительной степени отличающаяся от информации, на которой основывалась оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Например, аудитор может узнать об отклонениях в учетных записях либо противоречащих друг другу или недостающих

доказательствах. Отношения между аудитором и руководством субъекта могут стать проблемными или выйти за рамки обычных отношений. Приложение 3 к данному МСА содержит примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность мошенничества.

85. **Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывают ли аналитические процедуры, выполненные в конце аудита или ближе к этой дате при формировании общего заключения о соответствии финансовой отчетности в целом знаниям аудитора о бизнесе, на ранее непризнанный риск существенного искажения, вызванного мошенничеством.** Определение того, какие тенденции и отношения могут указывать на риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, предусматривает использование профессионального суждения. Необычные отношения, затрагивающие выручку и прибыль на конец года, особенно важны в данных обстоятельствах. Они могут включать, например, необычно крупные суммы дохода, показанные за последние несколько недель отчетного периода, или необычные операции; или прибыль, которая не соответствует тенденциям, прослеживающимся в денежных потоках от операций.

86. **При выявлении искажений аудитор должен рассмотреть вопрос о том, могут ли такие искажения указывать на мошенничество и, если такие признаки присутствуют, аудитор должен рассмотреть последствия этих искажений для других аспектов аудита, особенно в том, что касается надежности представлений руководства субъекта.**

87. Аудитор не должен допускать, что случай мошенничества является единичным. Аудит должен рассмотреть вопрос о том, могут ли выявленные искажения указывать на более высокий риск существенных искажений, вызванных мошенничеством в каком-либо конкретном месторасположении. Например, наличие множественных искажений в конкретном местоположении, даже при незначительном кумулятивном эффекте, может указывать на риск существенных искажений, вызванных мошенничеством.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

88. Если аудитор считает, что искажение является или может быть результатом мошенничества, но влияние искажения несущественно в отношении финансовой отчетности, аудитор должен оценить последствия, особенно те, которые связаны с позицией вовлеченных лиц в организационной структуре субъекта. Например, мошенничество, связанное с растратой денежных средств из фонда текущих расходов обычно является незначительным для аудитора при оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, так как порядок управления фондом и его размер предусматривают лимит на сумму возможных потерь, и ответственность за эти фонды обычно делегируется сотруднику, не входящему в состав руководства субъекта. И, наоборот, мошенничество с участием руководства старшего звена субъекта, даже если сумма несущественна для финансовой отчетности, может указывать на более сложную проблему, например, на сомнения в честности руководства субъекта. При таких обстоятельствах аудитор должен повторно оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, и их влияние на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур в отношении оцененных рисков. Аудитор должен также пересмотреть надежность доказательств, полученных ранее, так как могут появиться сомнения в отношении полноты и правдивости сделанных представлений, подлинности бухгалтерских записей и документации. Аудитор также должен рассмотреть возможность сговора с участием сотрудников, руководства субъекта или третьих сторон при пересмотре надежности доказательств.

89. **Если аудитор подтверждает, или не может подтвердить, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор должен рассмотреть последствия для аудита.** МСА 320 «Существенность в аудите» и МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора» содержат руководство по оценке и особенностям искажений, а также их влиянию на аудиторский отчет (заключение).

Представления руководства субъекта

90. Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о том, что оно:

(а) Подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения мошенничества;

(б) Раскрыло аудитору результаты своей оценки риска существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством;

(в) Раскрыло аудитору свое знание о мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, затрагивающем субъект, с участием:

(i) Руководства субъекта;

(ii) Сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

(iii) Других лиц, если мошенничество может оказать значительное влияние на финансовую отчетность; и

(г) Раскрыло аудитору свое знание об обвинениях в мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, оказывающем влияние на финансовую отчетность, о которых сообщили сотрудники, бывшие сотрудники, аналитики, регулирующие органы или другие источники.

91 МСА 580 «Представления руководства субъекта» предоставляет руководство по получению соответствующих представлений от руководства субъекта в ходе аудита. Очень важно, чтобы руководство субъекта, вне зависимости от размера субъекта, в дополнение к подтверждению своей ответственности за финансовую отчетность подтвердило свою ответственность за систему внутреннего контроля, разработанную и внедренную для предотвращения и обнаружения мошенничества.

92. Учитывая характер мошенничества и трудности, с которыми сталкивается аудитор при обнаружении существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством, очень важно,

чтобы аудитор получил письменные представления от руководства субъекта, подтверждающие, что оно раскрыло аудитору результаты оценки руководством субъекта риска существенного искажения финансовой отчетности, вызванного мошенничеством, а также знания о случаях фактического, предполагаемого или подозреваемого мошенничества, оказывающих влияние на субъект.

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

93. Если аудитор выявил мошенничество или получил информацию, указывающую на возможное существование мошенничества, аудитор должен проинформировать об этих вопросах руководство субъекта соответствующего уровня, как только представится возможным.

94. При получении аудитором доказательств о существовании или возможном существовании мошенничества очень важно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, как только представится возможным, даже если вопрос признан несущественным (например, незначительная растрата сотрудником одного из нижних звеньев организационной структуры). Определение того, какой уровень руководства субъекта необходимо проинформировать, является вопросом профессионального суждения и зависит от таких факторов как вероятность сговора, характер и размах подозреваемого мошенничества. Обычно соответствующим уровнем руководствасубъекта считается руководство одним уровнем выше уровня лица, подозреваемого в совершении мошенничества.

95. **Если аудитор выявил мошенничество с участием:**

(а) Руководства субъекта;

(б) Сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

(в) Каких-либо других лиц, если мошенничество оказывает значительное влияние на финансовую отчетность,

аудитор должен проинформировать об этих вопросах лица, наделенные руководящими полномочиями, как только представится возможным.

96. Информирование аудитором лиц, наделенных руководящими полномочиями, может быть осуществлено как в устной, так и в письменной форме. МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями», определяет факторы, которые аудитор должен рассмотреть при выборе между письменной или устной формой. Учитывая характер и чувствительность мошенничества с участием старшего руководства субъекта или мошенничества, вызывающего существенные искажения в финансовой отчетности, аудитор должен сообщать у таких вопросах, как только представляется возможным, и рассмотреть необходимость представления отчета в письменной форме. Если аудитор подозревает мошенничество с участием руководства субъекта, аудитор должен информировать об этих подозрениях лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для завершения аудита.

97. В случае если ставится под сомнение честность руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудитор должен получить юридическую консультацию, чтобы определить дальнейшие действия.

98. На раннем этапе аудита аудитор должен достичь взаимопонимания с лицами, наделенными руководящими полномочиями, в отношении характера и сроков информирования аудитором о мошенничестве с участием сотрудников, не входящих в состав руководства субъекта, о котором аудитор узнает в ходе аудита и которое не вызывает существенные искажения.

99. **Аудитор должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, и руководство** субъекта **соответствующего уровня, как только представляется возможным о существенных недостатках в организации и применении системы внутреннего контроля, направленной на**

предотвращение и обнаружение мошенничества, которые привлекли внимание аудитора

100. Если аудитор выявил риск существенного искажения финансовой отчетности, вызванного мошенничеством, который не контролируется руководством субъекта, либо в отношении которого нет адекватных средств контроля, или если, по мнению аудитора, имеются существенные недостатки в процессе оценки руководством субъекта рисков, аудитор должен включить эти недостатки системы внутреннего контроля в сообщение об аспектах аудита, имеющих значение для управления (см. МСА 260).

101. **Аудитор должен рассмотреть имеются ли другие вопросы, связанные с мошенничеством, которые необходимо обсудить с лицами, наделенными руководящими полномочиями.**[3] Эти вопросы могут включать, например:

- Вопросы, связанные с характером, масштабом и частотой оценки руководством субъекта средств контроля, установленных для предотвращения и обнаружения мошенничества, и также рисков существенного искажения финансовой отчетности.
- Неспособность руководства субъекта реагировать надлежащим образом на выявленные существенные недостатки средств внутреннего контроля.
- Неспособность руководства субъекта реагировать надлежащим образом на выявленное мошенничество.
- Оценка аудитором контрольной среды субъекта, включая вопросы, связанные с компетентностью и честностью руководства субъекта.
- Действия, предпринятые руководством субъекта, которые могут указывать на представление мошеннической финансовой отчетности, например, выбор и применение руководством субъекта учетной политики, что может указывать на

[3] Более подробная информация содержится в МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

попытки руководства субъекта манипулировать доходами, чтобы ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем оказания влияния на их понимание результатов деятельности и прибыльности субъекта.

- Вопросы, связанные с адекватностью и полнотой авторизации операций, выходящих за рамки обычной деятельности субъекта.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

102. Профессиональная обязанность аудитора поддерживать конфиденциальность информации о клиенте может запрещать информирование о мошенничестве какой-либо стороны за пределами субъекта. Аудитор должен рассмотреть необходимость обращения за юридической консультацией, чтобы определить действия, соответствующие данным обстоятельствам. Юридическая ответственность аудитора варьируется в зависимости от страны и, при некоторых обстоятельствах аудитор может быть освобожден от обязанности соблюдать конфиденциальность информации в соответствии с законодательством, нормативными актами или судебным решением. Например, в некоторых странах аудитор финансового учреждения обязан в законодательном порядке докладывать о фактах обнаружения мошенничества надзорному органу. В других странах аудитор должен доложить об искажениях уполномоченному органу, если руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, не смогли предпринять надлежащие корректирующие действия.

Неспособность аудитора продолжить оказание услуг по соглашению

103. **Если в результате искажения, вызванного мошенничеством или подозреваемым мошенничеством, аудитор столкнулся с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита, то аудитор должен:**

(а) Установить профессиональную и правовую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования к аудитору доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;

(б) Рассмотреть возможность прекращения оказания услуг; и

(в) Если аудитор прекращает оказывать услуги, то ему следует:

(i) Обсудить с соответствующим уровнем руководства субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, прекращение аудитором оказания услуг и причины такого прекращения; и

(ii) Рассмотреть существующие профессиональные или правовые требования сообщать о прекращении оказания услуг и причинах такого прекращения лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам.

104. Такие исключительные обстоятельства могут возникнуть, например, если:

(а) Субъект не предпринимает надлежащие действия в отношении мошенничества, которые аудитор считает необходимыми при данных обстоятельствах, даже если мошенничество несущественно для финансовой отчетности;

(б) Изучение аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и результаты аудиторских тестов указывают на значительный риск существенного широкомасштабного мошенничества; или

(в) У аудитора имеются значительные сомнения в компетентности или честности руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

105. Принимая во внимание разнообразие обстоятельств, которые могут возникнуть, невозможно четко описать, когда необходимо прекратить оказание услуг. Факторы, влияющие на

заключение аудитора, включают последствия участия членов руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями (что может повлиять на надежность представлений руководства субъекта), а также последствия для аудитора, к которым может привести продолжение работы с субъектом.

106. При таких обстоятельствах у аудитора возникает профессиональная и правовая ответственность, и эта ответственность варьируется в зависимости от страны. В некоторых странах, например, аудитор вправе, либо обязан, сделать заявление или доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам. Принимая во внимание исключительный характер обстоятельств и необходимость учитывать требования законодательства, аудитор должен обратиться за юридической консультацией при принятии решения о прекращении оказания услуг и при определении надлежащего плана дальнейших действий, включая возможность представления отчета акционерам, регулирующим органам или прочим лицам[4].

Документация

107. Документирование представлений аудитора о субъекте и его среде, а также оценки аудитором рисков существенных искажений в соответствии с параграфом 122 МСА 315 должно отражать:

(а) Значительные решения, принятые в ходе обсуждения в рамках команды по проекту в отношении подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством; и

(б) Выявленные и оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

---

[4] *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* МФБ содержит руководство по информированию предложенного аудитора-преемника.

108. Документирование аудиторского подхода в отношении оцененных рисков существенных искажений в соответствии с параграфом 73 МСА 330 должно отражать:

(а) Общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений, а также характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур и связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений; и

(б) Результаты аудиторских процедур, включая процедуры, разработанные в отношении рисков, связанных с возможностью того, что руководство субъекта может обойти систему контроля.

109. Аудитор должен отразить в рабочих документах факт информирования руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, регулирующие органы, и прочих лиц о мошенничестве.

110. Если аудитор пришел к заключению, что предположение о том, что существует риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, которое связано с признанием дохода, неприменимо при данных обстоятельствах соглашения, то аудитор должен задокументировать обоснование такого заключения.

111. Аудитор, используя свое профессиональное суждение, должен определить объем документирования таких аспектов.

Дата вступления в силу

112. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *МСА 240 применим во всех существенных аспектах в отношении аудита субъектов государственного сектора.*

2. *В государственном секторе на масштаб и характер аудита, связанного с предотвращением и обнаружением мошенничества, могут оказывать влияние законодательство и нормативные акты, инструкции и директивы министерств. Мандат аудитора может быть фактором, который аудитор должен учитывать при применении суждения.*

3. *Требования к предоставлению отчета по мошенничеству, вне зависимости от того было ли оно обнаружено в ходе аудита, зачастую могут регулироваться особыми условиями, установленными в отношении полномочий и обязанностей аудитора или оговоренными в соответствующих законах или нормативных актах в соответствии с параграфом 102 данного МСА.*

4. *Во многих случаях в государственном секторе у аудитора может не быть возможности прекратить по своему выбору оказание услуг в соответствии с параграфом 103 данного МСА по причине характера мандата или государственных интересов.*

Приложение 1

Примеры факторов риска мошенничества

Факторы рисков мошенничества, перечисленные в данном Приложении, являются примерами типичных ситуаций, с которыми часто сталкивается аудитор. Отдельно представлены примеры, касающиеся двух типов мошенничества с которыми часто встречается аудитор, а именно, представление мошеннической финансовой отчетности и незаконное присвоение активов. По каждому из этих типов мошенничества факторы риска далее классифицируются на основе трех условий, которые обычно отмечаются при возникновении существенного искажения, вызванного мошенничеством: (а) стимулы/давление, (б) возможность, (в) отношение/способность оправдать свои действия. Не смотря на то что факторы риска затрагивают различные ситуации, они являются только примерами и, соответственно, аудитор может определить дополнительные или другие факторы риска. Не все эти примеры применимы при всех обстоятельствах, некоторые из них могут оказаться более или менее значительными для субъектов различных по размеру, имеющих разную структуру собственности, и работающих в разных обстоятельствах. Аналогичным образом, Порядок, в котором представлены примеры факторов риска, не отражает их относительную важность или частоту возникновения.

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности

Ниже перечислены примеры факторов риска, связанных с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности.

Стимулы/давление

1. На финансовую стабильность или прибыльность оказывают влияние экономические, отраслевые или производственные условия, такие как представленные (или указанные) ниже:
   - Высокий уровень конкуренции или насыщенности рынка, сопровождающиеся снижением маржи.
   - Сильная подверженность частым изменениям таким как, например, изменения в технологии, устаревание продукции, или процентные ставки.

- Значительное снижение спроса и увеличение числа банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом.
- Производственные убытки, создающие угрозу банкротства, ареста имущества или неминуемого враждебного поглощения.
- Постоянный отрицательный денежный поток от операционной деятельности или неспособность генерировать денежные средства от операц
- ионной деятельности при одновременных заявлениях о росте доходов.
- Быстрый рост или необычный уровень рентабельности, особенно по сравнению с другими компаниями этой же отрасли.
- Новые требования бухгалтерского учета, законодательства или регулирующих органов.

2. Оказывается сильное давление на руководство субъекта с целью выполнения требований третьих сторон по следующим причинам:

- Ожидания инвестиционных аналитиков, институциональных инвесторов, значительных кредиторов и других внешних сторон (в частности ожидания, являющиеся слишком нереальными или агрессивными) в отношении прибыльности или тенденций, включая ожидания, созданные руководством субъекта посредством, например, слишком оптимистичных пресс-релизов или годовых отчетов.
- Необходимость привлечения дополнительного финансирования за счет принятия обязательств или увеличения капитала для сохранения конкурентоспособности, включая финансирование основных затрат на исследование и разработку или капитальных затрат.
- Неполное соответствие требованиям листинга на бирже, погашения обязательств или других условий кредитования.
- Предполагаемое или фактическое неблагоприятное влияние представления неудовлетворительных финансовых результатов по незакрытым операциям таким как, например, объединение бизнеса или получение контракта.

3. Доступная информация указывает на то, что на финансовом положении руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, могут негативно сказываться финансовые результаты субъекта по следующим причинам:

   - Значительный финансовый интерес в субъекте.
   - Значительная доля их вознаграждения (например, бонусы, опционы на акции и выплаты, основанные на прибыли сверх оговоренного уровня) зависит от достижения агрессивных целей, установленных в отношении цены акций, производственных результатов, финансового положения или денежных потоков[5].
   - Личные гарантии в отношении долгов субъекта.

4. Оказывается сильное давление на руководство субъекта или оперативный персонал с целью выполнения финансовых целей, установленных лицами, наделенными руководящими полномочиями, включая цели, зависящие от продаж или рентабельности.

Возможности

1. Характер отрасли или операций субъекта предоставляет возможность представления мошеннической финансовой отчетности по следующим причинам:

   - Значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными субъектами, аудит которых не проводился или проводился другой фирмой.
   - Сильная финансовая позиция или способность доминировать в определенном секторе отрасли, позволяющая субъекту диктовать условия поставщикам или заказчикам, которые могут привести к сделкам на ненадлежащих условиях или условиях,

[5] Планы руководства субъекта по вознаграждению могут зависеть от достижения целей, связанных только с определенными счетами или выборочной деятельностью субъекта, даже если соответствующие счета или деятельность не являются существенными для субъекта в целом

отличных от тех, которые обычно устанавливаются между независимыми сторонами.

- Активы, обязательства, доходы или расходы, основанные на значительных оценках с использованием субъективных суждений или неопределенностей, которые трудно подтвердить.
- Значительные, необычные, или сложные операции, особенно, операции, совершенные ближе к концу периода, вызывающие сложные вопросы преобладания содержания над формой.
- Значительные операции, расположенные или осуществляемые в разных странах, в юрисдикциях с различной деловой и культурной средой.
- Необоснованное использование деловых посредников.
- Наличие значительных банковских счетов или филиалов и дочерних компаний в налоговых гаванях, по которым нет четкого коммерческого обоснования.

2. Отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта по следующим причинам:
   - Руководство субъекта в лице одного человека или небольшой группы (кроме субъектов, которые управляются владельцем) без компенсирующих средств контроля.
   - Отсутствие эффективного надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, над процессом представления финансовой отчетности и системой внутреннего контроля.
3. Сложная или нестабильная организационная структура, о наличии которой свидетельствуют следующие признаки:
   - Трудности в определении организации или лиц, владеющих контрольным пакетом акций субъекта.
   - Излишне сложная организационная структура, характеризующаяся участием субъектов с необычной формой собственности или наличием нестандартных уровней руководства субъекта.

- Большая текучка кадров среди членов старшего руководства субъекта, юридических советников или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

4. Компоненты системы внутреннего контроля являются недостаточными по следующим причинам:

   - Ненадлежащий мониторинг функционирования средств контроля, включая автоматизированные средства контроля и средства контроля над представлением промежуточной финансовой отчетности (если требуется отчетность для внешних пользователей).
   - Большая текучесть кадров или наем неэффективного персонала в бухгалтерию, службу внутреннего аудита или департамент информационных технологий.
   - Неэффективная бухгалтерская и информационная система, включая ситуации, связанные со значительными недостатками системы внутреннего контроля.

Отношение/способность оправдать свои действия

- Неэффективное информирование, внедрение, поддержка или надзор за соблюдением этических ценностей или стандартов субъекта со стороны руководства субъекта или распространение ненадлежащих этических ценностей или стандартов.
- Излишне активное участие или озабоченность членов руководства субъекта, не связанных с финансовыми вопросами, в выборе учетной политики или определении значительных оценок.
- Наличие известных фактов нарушения законов о ценных бумагах или каких-либо других законов или нормативных актов, исков против субъекта, его старшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, содержащих обвинения в мошенничестве или нарушении законодательства и нормативных актов.
- Излишний интерес руководства субъекта в поддержании или увеличении цен на акции или определенного уровня доходов.

- Практика, когда руководство субъекта принимает обязательства перед аналитиками, кредиторами и прочими третьими сторонами по выполнению агрессивных или нереальных прогнозов.
- Неспособность руководства субъекта своевременно исправить известные существенные недостатки в системе внутреннего контроля.
- Заинтересованность руководства субъекта в использовании ненадлежащих способов снижения доходов в налоговых целях.
- Низкие моральные ценности старшего руководства субъекта.
- Владелец-управляющий не делает различий между личными и деловыми операциями.
- Споры между акционерами в субъектах с закрытой структурой собственности.
- Постоянные попытки руководства субъекта обосновать маргинальный или ненадлежащий учет на основе существенности.
- Натянутые отношения между руководством субъекта и текущим или бывшим аудитором, например:
    - Частые споры с текущим или бывшим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита или отчетности.
    - Необоснованные требования, предъявляемые аудитору, например, необоснованные временные ограничения в отношении завершения аудита или выпуска аудиторского отчета (заключения).
    - Формальные или неформальные ограничения в отношении аудитора, ограничивающие доступ к лицам или информации или возможность эффективного информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями.
    - Доминирующее поведение руководства субъекта при решении вопросов с аудиторами, особенно, попытки

повлиять на масштаб аудиторской работы или отбор и повторное назначение персонала, назначенного для выполнения соглашения по аудиту или консультаций по такому соглашению.

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими вследствие незаконного присвоения активов

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими по причине незаконного присвоения активов, также классифицируются на основе трех условий, которые обычно отмечаются при возникновении мошенничества: (а) стимулы/давление, (б) возможности, (в) отношение/способность оправдать свои действия. Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности, могут также присутствовать при возникновении искажений по причине незаконного присвоения активов, например, отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта и недостатки системы внутреннего контроля могут отмечаться при наличии искажений как по причине представления мошеннической финансовой отчетности, так и по причине незаконного присвоения активов. Ниже представлены примеры факторов риска, связанных с искажениями, возникающими по причине незаконного присвоения активов.

Стимулы/давление

1. Личные финансовые обязательства могут создать давление на руководство субъекта или сотрудников субъекта, имеющих доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным краже с целью неправомерного присвоения таких активов.

2. Неблагоприятные отношения между субъектом и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным краже, могут мотивировать этих сотрудников на неправомерное использование таких активов. Например, неблагоприятные отношения могут быть обусловлены следующими факторами:

   - Известное или ожидаемое сокращение сотрудников.

- Недавние или ожидаемые изменения в планах по оплате труда и вознаграждению сотрудников.
- Поощрения, компенсации или прочие вознаграждения, несоответствующие ожиданиям.

Возможности

1. Определенные характеристики или обстоятельства могут увеличить подверженность активов незаконному присвоению. Например, возможность незаконного присвоения активов увеличивается при условии:
   - Наличие крупных сумм денежных средств в кассе или операций с наличными денежными средствами.
   - Наличие запасов, небольших по размерам, но имеющих высокую стоимость или пользующихся большим спросом.
   - Легко конвертируемые активы, например, облигации на предъявителя, бриллианты или компьютерные чипы.
   - Наличие небольших по размеру основных средств, которые можно легко реализовать или в отношении которых отсутствует очевидная идентификация прав собственности.
2. Неадекватная система внутреннего контроля над активами может увеличить вероятность неправомерного использования этих активов. Например, незаконное присвоение активов может возникнуть по следующим причинам:
   - Ненадлежащее распределение обязанностей или независимые проверки.
   - Ненадлежащий надзор за расходами старшего руководства субъекта, например, командировочные расходы и прочие возмещаемые суммы.
   - Ненадлежащий надзор со стороны руководства субъекта за сотрудниками, отвечающими за активы, например, ненадлежащий надзор или мониторинг отдаленных подразделений.

- Ненадлежащая проверка претендентов на позиции с доступом к активам.
- Ненадлежащее ведение учета в части активов.
- Ненадлежащая система авторизации и утверждения операций (например, при покупке).
- Ненадлежащие физические меры защиты в отношении наличных денежных средств, инвестиций, запасов или основных средств.
- Отсутствие полных и своевременных сверок активов.
- Отсутствие своевременной и надлежащей документации по операциям, например, учет возврата товаров.
- Отсутствие обязательного отпуска сотрудников, выполняющих ключевые контрольные функции.
- Неадекватные представления руководства субъекта об информационных технологиях, что позволяет сотрудникам подразделений информационных технологий незаконно присваивать активы.
- Ненадлежащие средства контроля прав доступа к автоматизированным записям, включая средства контроля и проверки протоколов событий компьютерной системы.

Отношение/способность оправдать свои действия

- Игнорирование необходимости мониторинга или снижения рисков, связанных с неправомерным использованием активов.
- Непринятие средств внутреннего контроля над незаконным присвоением активов в результате игнорирования существующих средств контроля или неспособности устранить известные недостатки системы внутреннего контроля.
- Поведение, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность субъектом или его отношением к сотруднику.
- Изменения в поведении или стиле жизни, которые могут указывать на незаконное присвоение активов.
- Терпимость в отношении незначительных краж.

Приложение 2

Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Ниже представлены примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом как представления мошеннической финансовой отчетности, так и незаконного присвоения активов. Хотя эти процедуры затрагивают широкий спектр ситуаций, они являются только примерами и, соответственно, не могут рассматриваться как наиболее подходящие или необходимые в каждой ситуации. Порядок, в котором представлены примеры факторов риска, также не отражает их важность или частоту возникновения.

Рассмотрение на уровне утверждений

Конкретные подходы в отношении аудиторской оценки рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, варьируются в зависимости от типов или сочетаний факторов риска мошенничества или указанных условий, сальдо счетов, классов операций и утверждений, на которые они могут повлиять.

Ниже представлены конкретные примеры подходов:

- Посещение подразделений или выполнение определенных тестов внезапно и без предварительного объявления. Например, наблюдение за инвентаризацией в подразделениях, где присутствие аудитора не было объявлено заранее или внезапная инвентаризация наличных денежных средств на определенную дату.
- Требование проведения инвентаризации на конец отчетного периода или на дату ближе к концу периода с целью снижения риска манипулирования сальдо в период между датой завершения инвентаризации и концом отчетного периода.
- Изменение аудиторского подхода в текущем году. Например, устные контакты с основными поставщиками и заказчиками в дополнение к

отправке письменных подтверждений, запросов на подтверждение определенной стороне в рамках организации, а также поиск дополнительной или другой информации.

- Выполнение детального обзора корректировочных проводок на конец квартала или конец года и исследование всех выявленных необычных по характеру или по сумме корректировок.
- Исследование возможностей связанных сторон и источников финансовых ресурсов, обеспечивающих выполнение операции, в отношении значительных и необычных операций, особенно, операций, которые проводятся в конце года или ближе к нему.
- Выполнение аналитических процедур по существу с использованием дезагрегированной информации. Например, сравнение продаж и себестоимости продаж по подразделениям, направлениям бизнеса или месяцам с ожиданиями, рассчитанными аудиторами.
- Проведение опроса персонала, работающего на участках, по которым был выявлен риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, с целью получения их мнения о риске и о том, отвечают ли средства контроля риску.
- Если финансовая отчетность одной или более дочерних компаний, подразделений, или филиалов аудируется другими аудиторами, обсуждение с этими аудиторами масштаба работы, которую необходимо выполнить в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом операций между этими компонентами.
- Если работа экспертов становится значительной в отношении определенной статьи финансовой отчетности, по которой присутствует высокий риск искажений, вызванных мошенничеством, выполнение дополнительных процедур, относящихся к некоторым или всем допущениям, методам или выводам экспертов, с целью определения обоснованности выводов или привлечение другого эксперта для этих целей.
- Выполнение аудиторских процедур для анализа выбранных статей балансового отчета на начало периода ранее аудированной финансовой отчетности для оценки того, насколько предусмотрительно и оправданно были сделаны расчетные оценки и суждения по

определенным вопросам, например, резерву на возврат товара.

- Выполнение процедур по счетам или сверкам, подготовленным субъектом, включая рассмотрение сверок, выполненных по промежуточным периодам.
- Использование КПА таких как извлечение данных для тестирования отклонений в совокупности.
- Тестирование правильности компьютерных записей и транзакций.
- Поиск дополнительных аудиторских доказательств из источников, находящихся за пределами аудируемого субъекта.

Конкретные подходы – искажения, возникающие в результате представления мошеннической финансовой отчетности

Примеры подходов к аудиторской оценке риска существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности, представлены ниже.

Признание дохода

- Выполнение аналитических процедур по существу в отношении доходов, используя дезагрегированную информацию, например, сравнение дохода, отраженного по месяцам, по линиям продукции или сегментам бизнеса в течение текущего отчетного периода, со сравнительными показателями прошлых периодов. КПА могут быть полезными при определении необычных или неожиданных доходов или операций.
- Подтверждение поставщиками определенных условий контракта и отсутствие сторонних соглашений, так как на учет могут повлиять такие условия или соглашения, а обоснование скидок или периода, к которому они относятся, часто не документируется надлежащим образом. Например, критерии приемки, условия доставки и оплаты, отсутствие будущих или непогашенных обязательств перед поставщикам, право возврата продукции, гарантированная сумма перепродажи, условия отказа или возвращения сумм часто относятся к таким случаям.
- Опрос персонала субъекта по маркетингу и реализации или внутреннего юрисконсульта по вопросам реализации или отгрузки,

которые осуществляются ближе к концу периода, а также об их знаниях о любых необычных условиях, связанных с этими операциями.

- Физическое присутствие в одном или более подразделениях на конец периода с целью наблюдения за отгрузкой товаров или за подготавливаемыми для отгрузки товарами (или возвратом, ожидающим обработки) и выполнение других процедур по «отсечению» реализации и запасов.
- В случае если операции, приносящие доход, инициируются, обрабатываются и отражаются в электронной форме, тестирование средств контроля с целью определения того, обеспечивают ли они уверенность в существовании отраженной операции и ее надлежащем отражении.

Количество запасов

- Проверка записей субъекта по запасам с целью определения расположения или статей, требующих специального подхода при проведении инвентаризации или после нее.
- Наблюдение за проведением инвентаризации в определенных подразделениях без предварительного уведомления или проведение инвентаризации во всех подразделениях на одну дату.
- Проведение инвентаризации на конец отчетного периода или ближе к нему с целью снижения риска манипулирования в течение периода между инвентаризацией и концом отчетного периода.
- Выполнение дополнительных процедур в ходе наблюдения за проведением инвентаризации, например, более тщательная проверка содержания коробок, способа складирования запасов (например, показное складирование) или маркировки, а также качества (например, чистота, сорт или концентрация) жидкостей, таких как парфюмерия или химические препараты. В этом отношении может понадобиться использование работы экспертов.
- Сравнение количества запасов за текущий период с прошлыми периодами по классам или категориям запасов, расположению или прочим критериям, или сравнение количества запасов по инвентаризации с записями в системе непрерывного учета запасов.

- Использование КПА для тестирования компиляции результатов инвентаризации – например, сортировка по кодовой метке для тестирования средств контроля кодов или по серийным номерам для тестирования возможности упущения или дублирования статей.

Оценки руководства субъекта

- Использование работы экспертов для независимой оценки с целью сравнения с оценками руководства субъекта.
- Расширение круга опрашиваемых лиц, не являющихся членами руководства субъекта и бухгалтерии для подтверждения способности и намерения руководства субъекта выполнить свои планы, связанные с оценками.
- в налоговых органов или банковских счетов.
- Обзор личных дел лиц, по деятельности которых не остается или остается мало доказательств, например, недостаточная оценка результатов.
- Анализ скидок при продаже и возврате на наличие необычных условий или тенденций.
- Подтверждение специфических статей контрактов с третьими сторонами.
- Получение доказательств выполнения контрактов в соответствии с их условиями.
- Обзор обоснованности крупных и необычных расходов.
- Обзор наличия разрешений на займы старшему руководству субъекта и связанным сторонам и балансов таких займов.
- Обзор уровня и обоснованности отчетов по расходам, представленным старшим руководством субъекта.

Приложение 3

Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества

Ниже представлены примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность существенного искажения финансовой отчетности в связи с мошенничеством.

Отклонения в бухгалтерских записях, включая следующее:

- Операции, не отраженные полностью и своевременно или отраженные ненадлежащим образом в части суммы, отчетного периода, классификации или политики субъекта.
- Неподтвержденные или неутвержденные сальдо или операции.
- Корректировки в последнюю минуту, которые значительно влияют на финансовые результаты.
- Доказательства доступа сотрудников к системам и записям, которые не являются необходимыми для выполнения их обязанностей.
- Подсказки или жалобы, полученные аудитором о случаях возможного мошенничества.

Противоречивые или отсутствующие доказательства, включая следующее:

- Отсутствующие документы.
- Измененные документы.
- Недоступность оригиналов документов, представленных в виде ксерокопий или переданных в электронном виде, если предполагается существование этих оригиналов.
- Значительные необъясненные статьи по сверке.
- Необычные изменения в балансе, тенденциях, или важных финансовых коэффициентах или отношениях, например, быстрый рост дебиторской задолженности по сравнению с доходами.
- Несогласованные, расплывчатые или нереальные ответы руководства субъекта или сотрудников при проведении опросов или аналитических процедур.

- Необычные отклонения между записями руководства субъекта и ответами в подтверждениях.
- Большое количество кредитовых проводок и прочих корректировок счетов дебиторской задолженности.
- Необъясненные или недостаточно объясненные различия между субсчетами дебиторской задолженности и контрольным счетом или между подтверждениями от дебиторов и субсчетами дебиторской задолженности.
- Отсутствующие или несуществующие погашенные чеки, если погашенные чеки должны быть возвращены субъекту вместе с банковской выпиской.
- Недостающие запасы или физические активы на значительные суммы.
- Недоступные или отсутствующие электронные доказательства, не согласующиеся с политикой или процедурами субъекта по сохранению документов.
- Излишние или недостаточные ответы на подтверждения по сравнению с ожиданиями.
- Неспособность предоставить доказательства тестирования ранее внедренных ключевых систем и изменений в программах, а также деятельности в текущем году по изменению и внедрению систем.

Проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством субъекта, включая следующее:

- Отказ в предоставлении доступа к записям, производственным мощностям, определенным сотрудникам, заказчикам, поставщикам или прочим лицам, от которых необходимо получить аудиторские доказательства.
- Необоснованное давление по срокам решения сложных или спорных вопросов со стороны руководства субъекта.
- Жалобы со стороны руководства субъекта на проведение аудита или запугивание руководством субъекта членов команды по проекту, в частности, в связи с критической аудиторской оценкой аудиторских доказательств или при решении потенциальных разногласий с руководством субъекта.

- Необычные задержки с предоставлением требуемой информации.
- Нежелание обеспечить доступ аудитору к основным электронным файлам для тестирования при помощи КПА.
- Отказ в предоставлении доступа к основным операциям, персоналу и оборудованию, связанным с ИТ, включая персонал по обеспечению безопасности, функционирования и разработке систем.
- Нежелание добавить или пересмотреть раскрытия в финансовой отчетности с целью достижения большей полноты и понятности.
- Нежелание своевременно решать вопросы, связанные с выявленными недостатками системы внутреннего контроля.

Среди прочих вопросов можно отметить следующие:

- Нежелание руководства субъекта разрешить аудитору лично встретиться с лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Учетная политика, не соответствующая отраслевым нормам.
- Частые изменения в расчетных оценках, не обоснованные изменениями в обстоятельствах.
- Терпимость в отношении отклонений от кодекса поведения, принятого субъектом.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 250 УЧЕТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-8
Ответственность руководства субъекта за соблюдение законодательства и нормативных актов	9-10
Рассмотрение аудитором соблюдения законодательства и нормативных актов	11-31
Сообщение о фактах несоблюдения	32-38
Отказ от выполнения соглашения	39-40
Приложение. Признаки, указывающие на то, что могло иметь место несоблюдение законодательства и нормативных актов.	

Международный стандарт аудита (МСА) 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 250. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 250 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

УЧЕТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении обязанности аудитора учитывать законодательство и нормативные акты в ходе аудита финансовой отчетности.

2. **При планировании и выполнении аудиторских процедур, а также при оценке и сообщении их результатов, аудитор должен сознавать, что несоблюдение субъектом законодательства и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.** Тем не менее, нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения законодательства и нормативных актов. Выявление случаев несоблюдения, независимо от их существенности, ставит под сомнение порядочность руководства субъекта и сотрудников и требует анализа возможных последствий для других аспектов аудита.

3. Термин «несоблюдение», используемый в данном МСА, относится к действию или бездействию аудируемого субъекта, как преднамеренному, так и непреднамеренному, которое противоречит действующему законодательству и нормативным актам. Такие действия включают операции, которые были осуществлены самим субъектом или от его имени руководством субъекта или сотрудниками субъекта. В данном МСА термин «несоблюдение» не включает в себя нарушения норм личного поведения (не имеющие отношение к деятельности субъекта) со стороны руководства субъекта или сотрудников субъекта.

4. Определение того, является ли какое-либо действие нарушением законодательства или требований регулирующих органов, носит юридический характер и обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако, уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт и знание субъекта и отрасли, могут помочь при определении того, что отдельные действия, привлекшие внимание аудитора, могут составлять нарушение законодательства и нормативных актов. Установление того, является ли какое-либо конкретное действие

фактом несоблюдения законодательства или нормативных актов, обычно основывается на консультации, полученной от хорошо информированного эксперта, имеющего соответствующую квалификацию, чтобы заниматься юридической практикой, однако окончательное решение может приниматься только судом.

5. Законы и нормативные акты значительно различаются в части их отношения к финансовой отчётности. Некоторые из них определяют форму или содержание финансовой отчётности субъекта, или величины, которые необходимо указать, или раскрытия, которые необходимо сделать в финансовой отчётности. Другие законы и нормативные акты должны соблюдаться руководством субъекта либо устанавливают условия, в рамках которых субъекту дозволяется осуществлять свою хозяйственную деятельность. Некоторые субъекты осуществляют свою деятельность в областях, которые жестко регулируются законодательством (например, банки или предприятия химической промышленности). Деятельность других субъектов регулируется только законами и нормативными актами, которые определяют общие вопросы функционирования предприятия (например, техника безопасности, охрана здоровья работников и сохранение принципа равноправия при приеме на работу). Несоблюдение законодательства и нормативных актов может иметь такие финансовые последствия для субъекта, как штрафы, судебные процессы и т.д. В целом, чем слабее связь фактов несоблюдения законодательства и нормативных актов с событиями и операциями, которые обычно отражаются в финансовой отчётности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о факте несоблюдения или признает факт несоблюдения.

6. Законы и нормативные акты в разных странах различны. Национальные стандарты финансовой отчетности и аудита поэтому носят более конкретный характер в части определения влияния законодательства и нормативных актов на аудит.

7. Данный МСА применим к аудиту финансовой отчётности, но не применим к другим соглашениям, в рамках которых аудитора специально нанимают для того, чтобы он отдельно

проверил соблюдение определенных законов и нормативных актов и подготовил отчет (заключение).

8. Руководство по определению ответственности аудитора, связанной с рассмотрением фактов мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчётности, приведено в МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».

Ответственность руководства субъекта за соблюдение законодательства и нормативных актов

9. Руководство субъекта несет ответственность за обеспечение того, что деятельность субъекта ведется в соответствии с законодательством и нормативными актами. Также на руководство субъекта возложена ответственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения законодательства и нормативных актов.

10. Изложенные ниже политика и процедуры, среди прочих, могут помочь руководству субъекта при выполнении обязанностей по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения законодательства и нормативных актов:

- Мониторинг требований законодательства и обеспечение того, что операционные процедуры соответствуют таким требованиям.
- Разработка и функционирование надлежащих систем внутреннего контроля.
- Разработка, опубликование и соблюдение Кодекса корпоративной этики.
- Обеспечение того, что сотрудники обучены и понимают Кодекс корпоративной этики.
- Мониторинг соблюдения Кодекса корпоративной этики и применение дисциплинарных мер к работникам, нарушающим Кодекс.
- Привлечение юридических консультантов для помощи в мониторинге требований законодательства.

- Ведение реестра наиболее важных законов, которые должны соблюдаться субъектом в рамках его отрасли, а также реестра жалоб.

В крупных субъектах эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанностей на:

- Службу внутреннего аудита.
- Комитет по аудиту.

Рассмотрение аудитором вопросов соблюдения законодательства и нормативных актов

11. Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение нарушения законодательства и нормативных актов. Тем не менее, проведение ежегодного аудита может выступать в качестве сдерживающего фактора.

12. В ходе аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с МСА. Риск увеличивается в том случае, если существенное искажение является результатом несоблюдения законодательства и нормативных актов вследствие следующих факторов:

    - Существование целого ряда законов и нормативных актов, которые касаются главным образом операционной деятельности субъекта и обычно не оказывают существенного влияния на финансовую отчетность и не учитываются информационными системами субъекта, задействованными в представлении финансовой отчетности.
    - На эффективность аудиторских процедур оказывают влияние ограничения, присущие системам внутреннего контроля, а также использование выборочного тестирования.
    - Многие доказательства, полученные аудитором, являются по своей природе, скорее, доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения.

- Несоблюдение законодательства и нормативных актов часто подразумевает действия, направленные на сокрытие нарушений, например: преступный сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете операций, действия высшего руководства субъекта в обход систем контроля или умышленное искажение фактов, предоставленных аудитору.

13. **В соответствии с МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» аудитор должен планировать и проводить аудит с соблюдением принципа профессионального скептицизма, сознавая, что аудит может выявить условия или события, которые могли бы поставить под вопрос соблюдение субъектом законодательства и нормативных актов.**

14. Законодательством может быть особо предусмотрено, чтобы в ходе аудита финансовой отчетности аудитор представлял отдельный отчет (заключение) о соблюдении субъектом определенных требований законодательства или нормативных актов. В таких случаях аудитор должен планировать проведение тестов в отношении соблюдения данных требований законодательства и нормативных актов.

15. **Для планирования аудита аудитор должен иметь общее представление о нормативно-правовой базе, требования которой распространяются на субъект и отрасль, а также о том, соблюдает ли субъект эти требования.**

16. При получении такого общего представления аудитору, в частности, следует принять во внимание, что некоторые законы и нормативные акты могут оказывать существенное влияние на деятельность субъекта. В частности, несоблюдение определенных законов и нормативных актов может привести к прекращению деятельности субъекта или поставить под вопрос непрерывность его деятельности. Например, такие последствия могут иметь место при несоблюдении условий полученной лицензии или других разрешений на ведение деятельности (например, при несоблюдении банком требований в отношении капитала или инвестиций).

17. В целях получения общего понимания законодательства и нормативных актов аудитору, как правило, необходимо:

- Использовать имеющуюся информацию об отрасли, в которой работает субъект, его нормативной базе, других внешних факторах;
- Узнать у руководства субъекта о политике и процедурах субъекта, направленных на обеспечение соблюдения законодательства и нормативных актов;
- Узнать у руководства субъекта о законах или нормативных актах, которые могут оказать существенное влияние на деятельность субъекта;
- Обсудить с руководством субъекта политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций; и
- Обсудить нормативно-правовую базу с аудиторами дочерних предприятий в других странах (например, если дочернее предприятие должно соблюдать положения по ценным бумагам, применимые к материнской компании).

18. **После получения общего представления аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения законодательства и нормативных актов, которые следует учесть при составлении финансовой отчётности, а именно:**

(а) Запросить руководство субъекта о том, соблюдает ли субъект такие законы и нормативные акты; и

(б) Проверить переписку с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами.

19. Далее аудитору необходимо получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех законов и нормативных актов, которые, по мнению аудитора, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрытий в финансовой отчётности. Аудитор должен достаточно хорошо понимать эти законы и нормативные акты для того, чтобы учитывать их в ходе аудита утверждений,

связанных с определением величин, подлежащих отражению в учете, и информации, подлежащей раскрытию.

20. Такие законы и нормативные акты должны быть общедоступны и известны сотрудникам субъекта и в отрасли в целом; их следует постоянно принимать во внимание при составлении финансовой отчётности. Эти законы и нормативные акты могут, например, распространяться на форму и содержание финансовой отчётности, включая особые отраслевые требования или требования, предъявляемые к учету операций по правительственным контрактам, начислению или признанию расходов по подоходному налогу или затрат на пенсионное обеспечение.

21. За исключением процедур, описанных в параграфах 18-20, аудитор не обязан выполнять тесты или какие-либо другие процедуры в отношении соблюдения субъектом законодательства и нормативных актов, поскольку это выходило бы за рамки аудита финансовой отчётности.

22. **Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, применяемые с целью формирования мнения о финансовой отчетности, могут выявить случаи возможного несоблюдения законодательства и нормативных актов.** Например, такие процедуры могут включать ознакомление с протоколами собраний; запросы, адресованные руководству субъекта и юрисконсульту субъекта, о судебных разбирательствах, исках и санкциях; а также выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов классов операций, сальдо счетов или раскрытий.

23. **Аудитору необходимо получить письменные представления руководства субъекта о том, что аудитор был проинформирован обо всех известных имевших место или возможных фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.**

24. При отсутствии доказательств обратного, аудитор вправе предположить, что субъект соблюдает данные законы и нормативные акты.

Аудиторские процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения законодательств и нормативных актов

25. В Приложении к данному МСА приводятся примеры видов информации, которая может привлечь внимание аудитора и указывать на факт несоблюдения законодательства или нормативных актов.

26. **Если аудитору становится известной информация, касающаяся возможного несоблюдения законодательства или нормативных актов, ему следует получить представление о характере такого действия и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность, в достаточном объеме.**

27. При оценке возможного влияния фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов на финансовую отчетность аудитор принимает во внимание:

    - Возможные финансовые последствия, такие, как пени, штрафы, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства.
    - Необходимость раскрытия информации о возможных финансовых последствиях.
    - Необходимость поставить под сомнение достоверный и справедливый взгляд на финансовую отчетность (ее справедливое представление) в том случае, если финансовые последствия являются настолько серьезными.

28. **Если аудитор предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов, то ему необходимо документально оформить отмеченные факты и обсудить их с руководством субъекта.** Документирование отмеченных фактов может включать в себя копии записей, документов, а также, в случае необходимости, протоколы обсуждений.

29. Если руководство субъекта не предоставляет удовлетворительную информацию о фактическом соблюдении законодательства и нормативных актов, то аудитору следует

проконсультироваться с юристом субъекта по вопросам применения законодательства и нормативных актов в данных обстоятельствах и их возможного влияния на финансовую отчетность. Если аудитор не считает уместным консультироваться с юристом клиента или аудитор не удовлетворен его мнением, то аудитору следует проконсультироваться со своим юристом относительно того, имело ли место нарушение законодательства или нормативных актов, каковы возможные правовые последствия и какие дальнейшие шаги следует предпринять аудитору.

30. **В случае невозможности получения адекватной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства или нормативных актов, аудитору необходимо учесть влияние отсутствия достаточного и надлежащего аудиторского доказательства на аудиторский отчет (заключение).**

31. **Аудитору необходимо учесть последствия несоблюдения законодательства или нормативных актов с точки зрения других аспектов аудита, в частности, достоверности представлений руководства субъекта.** В связи с этим, в случае необнаружения системой внутреннего контроля фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов или умалчивания таковых в представлениях руководства субъекта, аудитор пересматривает оценку риска и достоверность данных представлений. Последствия конкретных случаев несоблюдения законодательства или нормативных актов, обнаруженных аудитором, зависят от взаимосвязи между совершением нарушения и сокрытием действий, если это имело место, а также конкретными процедурами контроля и уровнем вовлеченных руководителей или сотрудников.

Сообщение о несоблюдении законодательства или нормативных актов руководству субъекта

32. Аудитор должен в как можно более короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения законодательства или нормативных актов лицам, наделенным руководящими полномочиями, или получить доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы о фактах

несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора. Однако аудитор может этого не делать в отношении вопросов, которые, совершенно очевидно, являются малозначительными и не влекут за собой каких-либо последствий; кроме того, аудитор может заранее оговорить характер вопросов, о которых он будет сообщать.

33. **Если, с точки зрения аудитора, несоблюдение законодательства или нормативных актов является преднамеренным и существенным, аудитор должен немедленно сообщить о выявленном факте.**

34. **Если аудитор имеет основания полагать, что старшее руководство субъекта, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства или нормативных актов, то аудитору следует сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует, например, комитету по аудиту или наблюдательному совету.** В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в личности того, кому он должен сообщить о данном факте, аудитору необходимо обратиться за юридической консультацией.

Пользователям аудиторского отчета(заключения) по финансовой отчетности

35. **Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства или нормативных актов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.**

36. **Если субъект препятствует аудитору в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для определения того, произошли ли или могли ли иметь место факты несоблюдения законодательства или нормативных актов, которые могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о**

финансовой отчетности в связи с ограничением масштаба аудита.

37. Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не самим субъектом, он должен рассмотреть последствия таких обстоятельств для аудиторского отчета (заключения).

Регулирующим и правоохранительным органам

38. Обязательство аудитора соблюдать конфиденциальность обычно не позволяет ему сообщать о фактах несоблюдения законодательства или нормативных актов третьей стороне. Тем не менее, при определенных обстоятельствах соблюдение аудитором конфиденциальности может быть пересилено установленным законодательным предписанием, законом или решением суда (например, в некоторых странах от аудитора требуется уведомлять надзорные органы о фактах несоблюдения законодательства или нормативных актов, допущенных финансовыми организациями). При таких обстоятельствах и, учитывая ответственность аудитора перед обществом, аудитору может потребоваться юридическая консультация.

Отказ от выполнения соглашения

39. Аудитор может принять решение об отказе от выполнения соглашения в том случае, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если последствия несоблюдения не являются существенными для финансовой отчётности. В число факторов, которые могут повлиять на выводы аудитора, входит подозрение в причастности высших руководящих лиц субъекта к несоблюдению законодательства или нормативных актов, что может поставить под сомнение достоверность представлений руководства субъекта, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с данным субъектом. При принятии такого решения аудитор, как правило, обращается за юридической помощью.

40. **В соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров,* опубликованным Международной Федерацией Бухгалтеров, по получении запроса от предлагаемого аудитора, действующий аудитор должен проинформировать его о том, имеются ли профессиональные причины, по которым аудитору, получившему предложение о проведении аудита, следует отказаться от его принятия.** Степень, в которой действующий аудитор может обсуждать состояние дел клиента с предлагаемым аудитором, будет зависеть от разрешения клиента и (или) от законодательных и этических ограничений, которые применяются в каждой отдельной стране в отношении таких раскрытий. Если имеются какие-либо подобные причины или другие аспекты, которые необходимо раскрыть, действующий аудитор, принимая во внимание законодательные и этические требования, в том числе разрешение клиента, если таковое необходимо, может раскрыть такую информацию, а также свободно обсудить с аудитором, получившим предложение о проведении аудита, все вопросы, связанные с таким назначением. **Если клиент отказывается дать действующему аудитору разрешение на обсуждение его дел с предлагаемым аудитором, то данный факт следует сообщить предлагаемому аудитору.**

Применение в государственном сектора

1. *Многие соглашения по аудиту финансовой отчетности субъектов государственного сектора включают в себя дополнительные обязанности аудитора, связанные с учетом влияния законодательства и нормативных актов. Даже если обязанности аудитора в государственном секторе не выходят за рамки обязанностей аудитора в частном секторе, его обязанности по подготовке отчетов (заключений) могут быть несколько иными, так как аудитор государственного сектора может быть обязан сообщать о случаях несоблюдения законодательства и нормативных актов государственным органам или отмечать их в аудиторском отчете (заключении). Применительно к субъектам государственного сектора Комиссия по государственному сектору[1] дополнила руководство, включенное в данный МСА, своим*

[1] В ноябре 2004 года Комиссия по государственному сектору сменила свое название на

УЧЕТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Исследованием 3 «Аудит на предмет соответствия требованиям уполномоченных органов – применение в государственном секторе».

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе (КМСБУГС).

Приложение

Признаки, указывающие на факт несоблюдения законодательства или нормативных актов

Ниже приведены виды информации, которые могут привлечь внимание аудитора и указывать на факт несоблюдения законодательства или нормативных актов:

- Расследование, проводимое правительственными структурами, или уплата штрафов и пени.
- Оплата необозначенных услуг или выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, работникам или государственным служащим.
- Комиссионное вознаграждение или вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату для данного субъекта или отрасли, либо может являться завышенным для данного вида услуг.
- Закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных.
- Необычные наличные платежи, закупки, оплачиваемые с помощью кассовых чеков на предъявителя, или переводы средств на номерные банковские счета.
- Необычные операции с компаниями, зарегистрированными в странах с льготным режимом налогообложения.
- Перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, которая является страной происхождения товаров и услуг.
- Оплата без надлежащего оформления документации по валютному контролю.
- Существование такой информационной системы учета, которая вследствие своей организационной структуры или случайно не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств.
- Операции, не утвержденные руководством субъекта, или операции, не учитываемые надлежащим образом.
- Комментарии в средствах массовой информации.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 260

СООБЩЕНИЕ АСПЕКТОВ АУДИТА ЛИЦАМ, НАДЕЛЕННЫМ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Соответствующие лица	5-10
Аспекты аудита, имеющие значение для управления, о которых следует его информировать	11-12
Сроки информирования	13-14
Формы информирования	15-17
Прочие вопросы	18-19
Конфиденциальность	20
Законодательство и нормативные акты	21
Дата вступления в силу	22

* МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» и МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 260. Соответствующие изменения и дополнения были внесены в текст МСА 260 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.
МСА 260 был пересмотрен. Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении пересмотренного МСА. С МСА 260 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

СООБЩЕНИЕ АСПЕКТОВ АУДИТА ЛИЦАМ, НАДЕЛЕННЫМ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

Международный стандарт аудита (МСА) 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

СООБЩЕНИЕ АСПЕКТОВ АУДИТА ЛИЦАМ, НАДЕЛЕННЫМ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

Введение

1. Цель данного Международного стандарта аудита (МСА) заключается в установлении стандартов и предоставлении руководства в отношении сообщения аспектов аудита, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности, аудитором лицам, наделенным руководящими полномочиями. Такое сообщение информации касается аспектов аудита, имеющих значение для управления, как они определены в данном МСА. В данном МСА не содержится рекомендаций в отношении информации, сообщаемой аудитором кому-либо за пределами субъекта, например, внешним регулирующим или надзорным органам.

2. **Аудитор должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об аспектах аудита, имеющих значение для управления и возникающих в ходе аудита финансовой отчетности.**

3. Для целей данного МСА термин «руководящие полномочия» описывает роль лиц, которым доверено осуществление надзора, контроля и направления деятельности субъекта[1]. Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно несут ответственность за достижение субъектом своих целей в отношении надежности финансовой отчетности, эффективности и рентабельности операций, выполнения требований соответствующих законов, и представление отчетности заинтересованным лицам. Руководство субъекта может быть отнесено к лицам, наделенным руководящими полномочиями, только в том случае, если оно выполняет эти функции.

---

[1] Принципы корпоративного управления разработаны во многих странах как источник для установления принципов надлежащего корпоративного поведения. Такие принципы обычно фокусируются на котируемых компаниях, но в то же время они могут использоваться и другими субъектами с целью совершенствования системы управления. Не существует одной единой модели надлежащего корпоративного управления. Структуры и методы управления различаются от одной страны к другой. Общепринятым принципом является наличие структуры управления, которая позволяет правлению использовать объективное суждение, особенно, независимое от руководства субъекта, в отношении корпоративных дел, включая финансовую отчетность.

4. Для целей данного МСА под «аспектами аудита, имеющими значение для управления» подразумеваются вопросы, возникающие в ходе аудита финансовой отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и значимыми для лиц, наделенных руководящими полномочиями, при осуществлении последними надзора за процессом подготовки финансовой отчетности и раскрытиями. Аспекты аудита, имеющие значение для управления, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате проведения аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита в соответствии с МСА разрабатывать процедуры специально с целью выявления аспектов, имеющих значение для управления.

Соответствующие лица

5. **Аудитор должен идентифицировать соответствующие лица, которые наделены руководящими полномочиями и которые должны быть проинформированы об аспектах аудита, имеющих значение для управления.**

6. Структуры управления различаются в зависимости от конкретной страны, отражая культурные и правовые традиции. Например, в некоторых странах функция надзора и функция управления юридически разделены между различными органами, например, между наблюдательным советом (который в целом или по-преимуществу не является исполнительным органом) и правлением (исполнительным органом). В других странах обе функции юридически возложены на один, единый, орган, хотя здесь может существовать комитет по аудиту, оказывающий помощь этому органу в осуществлении его обязанностей по управлению в том, что касается финансовой отчетности.

7. Такое разнообразие усложняет задачу по универсальному определению круга лиц, которые наделены руководящими полномочиями и которым аудитор сообщает аспекты аудита, имеющие значение для управления. Аудитор основывается на собственном суждении для определения тех лиц, которые должны быть проинформированы об аспектах аудита, имеющих значение для управления, принимая во внимание структуру управления субъекта, обстоятельства соглашения и любое уместное законодательство. Аудитор также учитывает юридические обязанности этих лиц. Например, в субъектах, где имеется

наблюдательный совет или комитет по аудиту, соответствующими лицами могут быть оба этих органа. Однако в тех субъектах, где единым органом был создан комитет по аудиту, аудитор может принять решение сообщать эти аспекты комитету по аудиту или единому органу в зависимости от важности аспектов аудита, имеющих значение для управления.

8. Если структура управления субъекта четко не определена или лица, наделенные руководящими полномочиями, не могут быть четко идентифицированы в условиях соглашения или в соответствии с законодательством, то аудитор вступает в соглашение с субъектом в отношении того, кому должны сообщаться аспекты аудита, имеющие значение для управления. В качестве примера можно привести некоторые субъекты, управляемые собственниками, некоторые некоммерческие организации и некоторые государственные ведомства.

9. Во избежание неверного понимания в письме-соглашении может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только о тех аспектах аудита, имеющих значение для управления, на которые он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры специально с целью выявления аспектов аудита, имеющих значение для управления. Письмо-соглашение может также:

   - Описать форму, в которой будут сообщаться аспекты аудита, имеющие значение для управления;
   - Определить соответствующих лиц, которым будет сообщаться такая информация; и
   - Определить любые конкретные аспекты аудита, имеющие значение для управления, в отношении сообщения которых была достигнута договоренность.

10. Повышение эффективности передачи информации достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

Аспекты аудита, имеющие значение для управления, о которых следует его информировать

11. **Аудитор должен рассмотреть аспекты аудита, имеющие значение для управления, которые возникли в ходе аудита финансовой отчетности, и сообщить о них лицам, наделенным руководящими полномочиями.** Как правило, такие аспекты включают[2]:

- Общий подход к аудиту и его масштаб, в том числе любые ожидаемые ограничения в отношении аудита или любые дополнительные требования.
- Выбор или изменения значительных принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность субъекта.
- Возможное влияние на финансовую отчетность любых существенных рисков и внешних воздействий, таких как текущее судопроизводство, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности.
- Аудиторские корректировки как отраженные, так и не отраженные субъектом, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность субъекта;
- Существенная неопределенность, касающаяся событий или условий, которая может в значительной мере поставить под сомнение способность субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.
- Разногласия с руководством субъекта по таким аспектам, которые по-отдельности или в совокупности могут оказаться значимыми для финансовой отчетности субъекта или аудиторского отчета (заключения). Сообщаемая в этой связи информация включает указания о том, был ли данный аспект разрешен, и насколько значимый характер он носит.

---

[2] Список аспектов, представленный ниже, не является исчерпывающим. Кроме того, другие МСА рассматривают конкретные ситуации, когда аудитор должен информировать об определенных аспектах лица, наделенные руководящими полномочиями.

- Ожидаемые модификации аудиторского отчета (заключения).
- Другие вопросы, требующие внимания лиц, наделенных руководящими полномочиями, такие как существенные недостатки в системе внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства субъекта, а также случаи мошенничества с участием руководства субъекта.
- Любые другие вопросы, согласованные в условиях соглашения по аудиту.

11а. **Аудитор должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о таких неисправленных искажениях, выявленных аудитором в ходе аудита, которые были определены руководством субъекта как несущественные, по-отдельности или в совокупности, в отношении финансовой отчетности в целом.**

11б. Необязательно включать в число неисправленных искажений, о которых сообщается лицам, наделенным руководящими полномочиями, искажения ниже оговоренной суммы.

12. В рамках информации, сообщаемой аудитором лицам, наделенным руководящими полномочиями, последние должны быть проинформированы о том, что:

(а) Аспекты, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты аудита, имеющие значение для управления, которые привлекли внимание аудитора в результате проведенного аудита; и

(б) Аудит финансовой отчетности не направлен на выявление всех аспектов, значимых для лиц, наделенных руководящими полномочиями. Естественно, в ходе аудита обычно выявляются не все такие аспекты.

Сроки информирования

13. Аудитор должен сообщать информацию по аспектам аудита, имеющим значение для управления, своевременно. Это дает возможность лицам, наделенным руководящими полномочиями, принимать надлежащие меры.

14. Для своевременного сообщения информации, аудитор обсуждает с лицами, наделенными руководящими полномочиями, основные

принципы и сроки таких сообщений. В определенных случаях в связи с характером аспекта аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было предварительно согласовано.

Формы информирования

15. Аудитор может сообщать информацию лицам, наделенным руководящими полномочиями, в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы

- Размер, операционная структура, организационно-правовая форма субъекта и процессы передачи информации аудируемого субъекта.
- Характер, деликатность и важность сообщаемых аспектов аудита, имеющих значение для управления.
- Договоренности в отношении регулярных встреч или докладов по аспектам аудита, имеющим значение для управления.
- То, насколько тесно аудитор поддерживает постоянные контакты и диалог с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

16. Если аспекты аудита, имеющие значение для управления, сообщаются в устной форме, то аудитор документально отражает в рабочих документах сообщенные аспекты и любую реакцию на эти аспекты. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с лицами, наделенными руководящими полномочиями. В некоторых случаях, в зависимости от характера, деликатности и важности аспекта, может оказаться целесообразным, чтобы аудитор получал от лиц, наделенных руководящими полномочиями, письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по аспектам аудита, имеющим значение для управления.

17. Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством субъекта аспекты аудита, имеющие значение для управления, за исключением тех аспектов, которые ставят под вопрос компетентность или порядочность руководства субъекта. Эти

предварительные обсуждения с руководством субъекта имеют важное значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать руководству субъекта возможность предоставить дополнительную информацию. Если руководство субъекта соглашается сообщить о каком-либо аспекте аудита, имеющем значение для управления, лицам, наделенным руководящими полномочиями, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение этой информации при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Прочие вопросы

18. Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности, как это описано в МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора», то обмен информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, не может рассматриваться в качестве подходящей замены модификации отчета.

19. Аудитор должен проанализировать, могут ли сообщенные ранее аспекта аудита, имеющие значение для управления, оказать воздействие на финансовую отчетность за текущий год. Аудитор должен проанализировать, является ли данный вопрос по-прежнему аспектом, имеющим значение для управления, и надо ли вновь сообщать данный аспект лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Конфиденциальность

20. Требованиями национальных профессиональных организаций бухгалтеров, законодательством или нормативными актами могут устанавливаться обязательства в отношении конфиденциальности, которые ограничивают информацию, сообщаемую аудитором по аспектам аудита, имеющим значение для управления. Аудитор обращается к таким требованиям, законам и нормативным актам прежде, чем сообщать информацию лицам, наделенным руководящими полномочиями. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическим и правовым долгом аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по

представлению отчетов (заключений) могут носить сложный характер. В таких обстоятельствах аудитору может оказаться полезной консультация юриста.

Законодательство и нормативные акты

21. Требованиями национальных профессиональных организаций бухгалтеров, законодательством или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации по аспектам аудита, имеющим значение для управления. Такие дополнительные требования о сообщении информации не охватываются данным МСА, однако они могут влиять на содержание, форму и сроки представления информации лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Дата вступления в силу

22. Данный МСА применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. Хотя основные принципы, содержащиеся в данном МСА, применяются к аудиту финансовой отчетности в государственном секторе, законодательство, на основании которого предоставляется мандат на проведение аудита, может устанавливать требования к характеру, содержанию и форме информации, сообщаемой лицам, наделенным руководящими полномочиями.

2. Применительно к аудиту в государственном секторе круг аспектов, которые могут представлять интерес для руководящего органа, может быть шире, чем те аспекты, которые обсуждались в данном МСА и которые непосредственно связаны с аудитом финансовой отчетности. Мандат аудитора в государственном секторе может предусматривать, чтобы аудиторы докладывали о привлекших их внимание аспектах, которые касаются:

(а) Соблюдения требований законодательства или нормативных актов и требований соответствующих органов;

(б) Адекватности системы внутреннего контроля; и

(в) Экономии, эффективности и рентабельности программ, проектов и видов деятельности.

3. При проведении аудита в государственном секторе информация, сообщаемая аудиторами в письменной форме, может быть обнародована. По этой причине аудитор государственного сектора должен учитывать тот факт, что его письменные сообщения могут стать достоянием более широкой аудитории, нежели лица субъекта, наделенные руководящими полномочиями.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 300

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Предварительные работы по соглашению	6-7
Планирование работы	8-27
Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту	8-29
Дата вступления в силу	30
Приложение: Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита	

Международный стандарт аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении МСА 300. С МСА 300 (Предложенным в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении вопросов, которые необходимо рассмотреть, и действий, которые необходимо выполнить, при планировании аудита финансовой отчетности. Данный МСА составлен в контексте повторяющихся аудитов. Кроме того, вопросы, рассматриваемые аудитором при первичном соглашении об аудите, включены в параграфы 28 и 29.

2. **Аудитор должен планировать аудит так, чтобы обеспечить эффективное выполнение соглашения**

3. Планирование аудита включает разработку общей стратегии аудита для соглашения и разработку плана аудита с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Планирование предусматривает участие партнера по проекту и других ключевых членов команды по проекту, чтобы воспользоваться преимуществами их опыта и знаний, а также обеспечить эффективность и действенность процесса планирования.

4. Адекватное планирование помогает гарантировать, что важным областям аудита уделено должное внимание, возможные проблемы установлены и своевременно разрешены, соглашение по аудиту организовано и управляется надлежащим образом с целью его эффективного выполнения. Адекватное планирование также помогает надлежащим образом распределить работу среди членов команды по проекту, обеспечить надзор за членами команды по проекту и обзор их работы, а также координировать работу, выполняемую аудиторами компонентов и экспертами. Характер и масштаб работ по планированию варьируется в зависимости от размера и сложности организационной структуры субъекта, прошлого опыта аудитора в отношении субъекта, а также изменений, произошедших в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения соглашения по аудиту.

5. Процесс планирования не состоит из разрозненных частей, а скорее носит непрерывный и повторяющийся характер. Данный процесс обычно начинается практически сразу после (или одновременно

с) завершения предыдущего аудита и продолжается до завершения текущего соглашения по аудиту. Однако, при планировании аудита аудитор должен принять во внимание сроки выполнения определенных работ по планированию и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до выполнения дальнейших аудиторских процедур. Например, аудитор должен запланировать обсуждение среди членов команды по проекту[1]; аналитические процедуры, которые необходимо выполнить в рамках оценки рисков; получение общего знания о нормативно-правовой базе, применяемой в отношении субъекта, и о соответствии субъекта требованиям этой базы; определение уровня существенности; участие экспертов и выполнение прочих процедур по оценке рисков до определения и оценки рисков существенных искажений и выполнения дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений по классам операций, сальдо счетов и раскрытиям, подверженным этим рискам.

Предварительные работы по соглашению

6. **Аудитор должен выполнить следующие работы в начале текущего соглашения об аудите:**
   - **Выполнить процедуры в отношении продолжения отношений с клиентом и конкретного соглашения по аудиту** (см. МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации», где представлено дополнительное руководство).
   - **Оценить соответствие этическим требованиям, включая независимость** (см. МСА 220, где представлено дополнительное руководство).
   - **Получить представление об условиях соглашения** (см. МСА 210 «Условия соглашения по аудиту», где представлено дополнительное руководство

[1] МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», параграфы 14-19, предоставляет руководство в отношении обсуждения с командой по проекту подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям. МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», параграфы 27-32, предоставляет руководство в отношении вопросов подверженности финансовой отчетности существенным искажениям, вызванным мошенничеством, которые выявляются при таком обсуждении.

Вопросы, касающиеся продолжения отношений с клиентом и выполнения этических требований, включая независимость, должны рассматриваться в ходе выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий или изменения обстоятельств. Однако, первоначальные процедуры аудитора в связи с продолжением отношений с клиентом и оценкой соответствия этическим требованиям (включая независимость) должны выполняться до осуществления прочих значительных работ по текущему соглашению по аудиту. Что касается продолжающихся соглашений по аудиту, такие первоначальные процедуры обычно выполняются почти сразу после (или одновременно с) завершения предыдущего аудита.

7. Цель выполнения этих предварительных работ по соглашению заключается в обеспечении того, что аудитор рассмотрел все события или обстоятельства, которые могут отрицательно повлиять на способность аудитора запланировать и выполнить соглашение по аудиту таким образом, чтобы аудиторский риск был снижен до приемлемо низкого уровня. Выполнение этих предварительных работ по соглашению помогает удостовериться в том, что аудитор планирует соглашение по аудиту, согласно которому:

- В ходе аудита аудитор является независимым и располагает возможностями, необходимыми для выполнения этого соглашения.
- Нет проблем, связанных с порядочностью руководства субъекта, которые могут повлиять на желание аудитора продолжить выполнение соглашения.
- Нет недопонимания с клиентом в отношении условий соглашения.

Планирование работы

Общая стратегия аудита

8. Аудитор должен установить общую стратегию аудита.

9. Общая стратегия аудита устанавливает масштаб, сроки и направление аудита, а также регулирует разработку более детальных планов аудита. Разработка общей стратегии аудита включает в себя:

(а) Определение характеристик соглашения, обуславливающих его масштаб, например, используемая основа представления финансовой отчетности, требования к финансовой отчетности, характерные для данной отрасли, и расположение компонентов субъекта;

(б) Определение целей отчетности, представляемой по соглашению для планирования сроков аудита и характера необходимых сообщений, например, сроки представления промежуточной и окончательной отчетности, даты информирования руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями; и

(в) Рассмотрение важных факторов, определяющих направление действий команды по проекту, например, определение уровней существенности, предварительное определение областей с высоким уровнем риска существенных искажений, предварительное определение существенных компонентов и сальдо счетов, оценка возможности получения аудитором доказательств в отношении эффективности системы внутреннего контроля и определение последних значительных изменений, имеющих отношение к субъекту, отрасли, финансовой отчетности и прочим уместным вопросам.

При разработке общей стратегии аудита аудитор должен также рассмотреть результаты предварительных работ по соглашению (см. параграфы 6 и 7) и, при необходимости, опыт, полученный при выполнении других соглашений для субъекта. Приложение к данному МСА содержит примеры вопросов, которые аудитор может рассматривать при разработке общей стратегии аудита для соглашения.

10. Процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору определить характер, сроки и масштаб ресурсов, необходимых для выполнения соглашения. В ответ на вопросы, перечисленные в параграфе 9, и при условии выполнения процедур по оценке рисков общая стратегия аудита должна четко устанавливать:

(а) Ресурсы, необходимые для конкретных областей аудита, например, использование членов команды с соответствующим опытом для работы с областями, характеризующимися

высоким уровнем риска, или привлечение экспертов для работы по сложным вопросам;

(б) Распределение ресурсов по конкретным областям аудита, например, количество членов команды по проекту, назначенных для наблюдения за проведением инвентаризации в местах нахождения запасов, масштаб проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или бюджет часов аудита для распределения по областям с высоким уровнем риска;

(в) Сроки применения этих ресурсов, например, на этапе промежуточного аудита или на дату отсечения; и

(г) Как осуществляется управление, направление и надзор за этими ресурсами, например, когда ожидается проведение инструктивных и итоговых совещаний команды, как будет проводиться обзор, осуществляемый партнером по проекту и менеджером (например, на месте или вне офиса), и когда будет завершен контрольный обзор качества выполнения соглашения.

11. После завершения разработки общей стратегии аудита аудитор может начать разработку более детальных планов аудита для рассмотрения различных аспектов, указанных в общей стратегии аудита с учетом необходимости достижения целей аудита путем эффективного использования ресурсов аудитора. Хотя аудитор обычно разрабатывает общую стратегию аудита до разработки детальных планов аудита, эти два процесса не обязательно выполняются раздельно или последовательно, скорее они тесно взаимосвязаны, так как изменения в одном могут вызвать изменения в другом. В параграфах 14 и 15 представлено дальнейшее руководство по разработке плана аудита.

12. В ходе аудита субъектов малого бизнеса весь аудит может быть выполнен небольшой командой по аудиту. В большинстве случаев в аудите субъектов малого бизнеса участвует партнер по проекту (который может быть и индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером) с одним членом команды по проекту (или без членов команды по проекту). В небольшой команде членам команды легче координировать свою работу и

информировать друг друга. Разработка общей стратегии аудита при аудите субъекта малого бизнеса не должна быть излишне сложным процессом, требующим больших временных затрат; она зависит от размера субъекта и сложности аудита. Например, краткий меморандум, подготовленный при завершении предыдущего аудита и основанный на обзоре рабочих документов с указанием вопросов, выявленных в ходе завершенного аудита, в который были внесены обновления и изменения в текущем периоде на основании обсуждений с собственником-управляющим, может выступать в качестве базы для планирования текущего соглашения по аудиту.

План аудита

13. Аудитор должен разработать план аудита с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

14. План аудита более детален по сравнению с общей стратегией аудита и включает в себя характер, сроки и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить членам команды по проекту, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Документирование плана аудита также выступает в качестве доказательства надлежащего планирования и выполнения аудиторских процедур, и может быть проверено и утверждено до выполнения дальнейших аудиторских процедур.

15. План аудита включает в себя:

- Описание характера, сроков выполнение и масштаба запланированных процедур по оценке рисков, достаточных для оценки рисков существенных искажений в соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»;
- Описание характера, сроков выполнения и масштаба запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытиям в соответствии с МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков». План по дальнейшим аудиторским процедурам отражает решение аудитора о необходимости тестирования

эффективности функционирования средств контроля, а также характер, сроки выполнения и масштаб запланированных процедур по существу; и

- Прочие аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить по соглашению с целью соответствия МСА (например, получение информации непосредственно от юристов субъекта).

Планирование этих аудиторских процедур осуществляется в течение всего аудита по мере разработки планов аудита по соглашению. Например, планирование аудиторских процедур по оценке рисков обычно осуществляется на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков выполнения и масштаба конкретных аудиторских процедур зависит от результатов процедур по оценке рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение аудиторских процедур по некоторым классам операций, сальдо счетов и раскрытиям до завершения более детального плана аудита в отношении всех оставшихся аудиторских процедур.

Изменения решений по планированию в течение аудита

16. Общая стратегия аудита и план аудита должны обновляться и изменяться по мере необходимости в течение всего аудита.

17. Планирование аудита является непрерывным и итеративным процессом, осуществляемым в течение всего соглашения. В результате неожиданных событий, изменений в условиях, или аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур, аудитору может понадобиться модифицировать общую стратегию аудита и план аудита и, следовательно, запланированные характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур. Внимание аудитора может привлечь информация, значительно отличающаяся от информации, которая была доступна, когда аудитор планировал аудиторские процедуры. Например, аудитор в результате выполнения процедур по существу может получить аудиторские доказательства, противоречащие аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования эффективности функционирования средств контроля. При таких обстоятельствах аудитор переоценивает запланированные аудиторские процедуры, основываясь на пересмотре оцененных рисков на уровне утверждений по всем или некоторым классам операций, сальдо счетов или раскрытиям.

Направление, надзор и обзор

18. **Аудитор должен запланировать характер, сроки, масштаб направления и надзора за членами команды по проекту, а также обзора их работы.**

19. Характер, сроки, масштаб направления и надзора за членами команды по проекту, а также обзора их работы варьируется в зависимости от многих факторов, включая размер и сложность организационной структуры субъекта, область аудита, риски существенных искажений, навыки и профессиональная компетентность персонала, выполняющего аудит. МСА 220 содержит подробные руководства по направлению, надзору и обзору аудита.

20. Аудитор планирует характер, сроки и масштаб направления и надзора за членами команды по проекту, основываясь на оцененных рисках существенных искажений. При увеличении оцененных рисков существенных искажений по определенной области аудита аудитор обычно увеличивает масштаб и сроки направления и надзора за членами команды по проекту и выполняет более детальный обзор их работы. Аналогичным образом аудитор планирует характер, сроки и масштаб обзора работы команды по проекту, основываясь на навыках и профессиональной компетентности отдельных членов команды по проекту, выполняющих аудит.

21. В ходе аудита субъектов малого бизнеса аудит может полностью выполняться партнером по проекту (который может быть и индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером). В таких ситуациях вопросы направления и надзора за членами команды по проекту и проверки их работы даже и не возникают, так как партнер по проекту, лично выполнив все работы, знает обо всех существенных аспектах. Тем не менее, партнер по проекту (или индивидуально практикующий профессиональный бухгалтер) должен удостовериться в том, что аудит был проведен в соответствии с МСА. Формирование объективного мнения в отношении надлежащего характера суждений, примененных в ходе аудита, может вызвать проблемы, если одни и те же лица выполняли весь аудит. В случае очень сложных или необычных вопросов, когда аудит выполняется индивидуально

практикующим профессиональным бухгалтером, желательно запланировать получение консультаций у других аудиторов, обладающих необходимым опытом, или профессиональной организации аудиторов.

Документация

22. Аудитор должен задокументировать общую стратегию аудита и планы аудита, включая все значительные изменения, сделанные в ходе выполнения соглашения по аудиту.

23. Рабочие документы аудитора по общей стратегии аудита должны отражать ключевые решения, необходимые для надлежащего планирования аудита и информирования команды по проекту о значительных вопросах. Например, аудитор может подготовить резюме общей стратегии аудита в виде меморандума, содержащего ключевые решения в отношении общего масштаба, сроков и выполнения аудита.

24. Документирование аудитором планов аудита является достаточным для демонстрации запланированного характера, сроков выполнения, масштаба процедур по оценке рисков и других аудиторских процедур на уровне утверждений по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытиям в ответ на оцененные риски. Аудитор может использовать стандартные программы аудита или контрольные вопросники, заполняемые по завершению аудита. Однако при использовании таких стандартных программ или контрольных вопросников аудитор должен адаптировать их для отражения обстоятельств конкретного соглашения.

25. Документирование аудитором значительных изменений в первоначально запланированной общей стратегии аудита и в детальном плане аудита должно включать обоснование значительных изменений и действия аудитора в ответ на события, условия или результаты аудиторских процедур, которые вызвали такие изменения. Например, аудитор может значительно изменить запланированную общую стратегию аудита и план аудита в результате существенных объединений бизнеса или выявления существенных искажений в финансовой отчетности. Общая стратегия аудита и план аудита, окончательно утвержденные для аудита, а также действия, предпринятые в отношении значительных

изменений, возникших в течение аудита, определяются с учетом отражения значительных изменений в общей стратегии аудита и плане аудита, а также вытекающих из них изменений в запланированном характере, сроках выполнения и масштабе аудиторских процедур.

26. Форма и масштаб документирования зависит от таких вопросов как размер и сложность структуры субъекта, уровень существенности, масштаб прочей документации, и обстоятельства конкретного соглашения об аудите.

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями

27. Аудитор может обсудить элементы планирования с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством субъекта. Эти обсуждения могут быть частью процесса обязательного информирования лиц субъекта, наделенных руководящими полномочиями, или могут быть проведены с целью повышения эффективности аудита. Обсуждение с лицами, наделенными руководящими полномочиями, обычно включает общую стратегию аудита и сроки аудита, в том числе все связанные ограничения или дополнительные требования. Обсуждения с руководством субъекта часто проводятся с целью облегчить проведение и управление выполнением соглашения по аудиту (например, для координирования некоторых из запланированных аудиторских процедур с работой персонала субъекта). Хотя эти обсуждения и проводятся довольно часто, все же аудитор несет ответственность за общую стратегию и план аудита. При обсуждении вопросов, включенных в общую стратегию аудита и план аудита, необходимо сделать все возможное, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита. Например, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, может ли обсуждение характера и сроков детальных аудиторских процедур с руководством субъекта подвергнуть риску эффективность аудита, сделав аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту

28. Аудитор должен выполнить следующие работы до начала первичного аудита:

(а) Выполнить процедуры в отношении принятия клиента и конкретного соглашения по аудиту (см. МСА 220, где представлено дополнительное руководство).

(б) **Проинформировать предыдущего аудитора, если имела место смена аудитора, в соответствии с этическими требованиями.**

29. Цель планирования аудита одна как для первичного аудита, так и для повторяющегося аудита. Однако при первичном аудите аудитору может потребоваться увеличить объем работ по планированию, так как у аудитора нет прошлого опыта в отношении субъекта, который обычно рассматривается при планировании повторяющегося соглашения. Для первичного аудита аудитор может рассмотреть дополнительные вопросы при разработке общей стратегии аудита и плана аудита, в том числе:

- Если не запрещено законодательством или нормативными актами, взаимодействие с предыдущим аудитором, например, обзор рабочих документов предыдущего аудитора.
- Все основные вопросы (включая применение принципов бухгалтерского учета или стандартов аудита и финансовой отчетности), которые обсуждаются с руководством субъекта в связи с первичным назначением в качестве аудиторов, информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, об этих вопросах, а также влияние этих вопросов на общую стратегию аудита и план аудита.
- Запланированные аудиторские процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении начальных сальдо (см. параграф 2 МСА 510 «Первичные соглашения – начальные сальдо»).
- Назначение персонала фирмы, обладающего соответствующими навыками и профессиональной компетентностью для решения вопросов, связанных с ожидаемыми значительными рисками.

- Прочие процедуры, предусмотренные системой контроля качества фирмы в отношении первичных соглашений по аудиту (например, система контроля качества в фирме может предусматривать участие другого партнера или старшего сотрудника для обзора общей стратегии аудита до начала выполнения значительных аудиторских процедур или для обзора отчетов и заключений до их выпуска).

Дата вступления в силу

30. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. Данный МСА применяется во всех существенных аспектах в отношении аудита субъектов государственного сектора.

2. Некоторые термины, используемые в данном МСА, например, «партнер по проекту» и «фирма» должны трактоваться как их эквиваленты, применяемые в государственном секторе.

3. Параграф 6 данного МСА содержит ссылку на МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» и МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации». Разделы «Применение в государственном секторе» этих стандартов содержат обсуждение их приемлемости в отношении аудита субъектов государственного сектора и, соответственно, приемлемости данного МСА в государственном секторе.

Приложение

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита

Данное Приложение содержит примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита. Многие из этих вопросов также влияют на детальный план аудита, разработанный аудитором. Представленные примеры охватывают различные вопросы, применимые ко многим соглашениям. Хотя некоторые из перечисленных ниже вопросов могут предусматриваться другими МСА, не все вопросы могут быть применимы в отношении всех соглашений по аудиту, и этот список не является исчерпывающим. Кроме того, аудитор может рассматривать эти вопросы в порядке, отличном от изложенного ниже.

Масштаб соглашения по аудиту

Аудитор может рассматривать следующие вопросы при определении масштаба соглашения по аудиту:

- Основу представления финансовой отчетности, в соответствии с которой была подготовлена финансовая информация, подлежащая аудиту, включая необходимость сверки с какой-либо другой основой представления финансовой отчетности.
- Характерные для отрасли требования к представлению отчетности, например, отчеты, требуемые отраслевыми регулирующими органами.
- Предполагаемый охват аудитом, включая количество и расположение компонентов субъекта.
- Характер осуществления контроля материнской компанией над ее компонентами, определяющий то, каким образом будет консолидироваться группа.
- Масштаб аудита компонентов, выполняемого другими аудиторами.
- Характер сегментов бизнеса, подлежащих аудиту, включая необходимость специализированных знаний.
- Валюту отчетности, включая необходимость перевода аудируемой финансовой информации в валюту отчетности.

- Необходимость обязательного аудита отдельной финансовой отчетности в дополнение к аудиту в целях консолидации.
- Возможность использовать работу внутренних аудиторов и степень, в которой аудитор может полагаться на их работу.
- Использование обслуживающих организаций и то, как аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых ими.
- Предполагаемое использование аудиторских доказательств, полученных при предыдущих аудитах, например, аудиторские доказательства, связанные с процедурами по оценке рисков и тестами средств контроля.
- Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры, включая доступность данных и ожидаемое использование КПА.
- Координирование предполагаемого охвата и сроков аудита с обзором промежуточной финансовой информации, а также влияние информации, полученной при выполнении такого обзора, на аудит.
- Обсуждение вопросов, которые могут повлиять на аудит, с персоналом фирмы, ответственным за предоставление прочих услуг субъекту.
- Доступность персонала и информации клиента.

Цели представления отчетности, сроки аудита и процесс информирования

Аудитор может рассматривать следующие вопросы при определении целей представления отчетности, сроков аудита и характера информирования:

- График представления отчетности субъекта, например, промежуточный и окончательный этап.
- Организация встреч с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, для обсуждения характера, сроков и масштаба аудиторской работы.
- Обсуждение с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, ожидаемых видов и сроков представления отчетов и прочих сообщений, письменных и устных, включая отчет (заключения) аудитора, письмо руководству

субъекта, а также информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями.

- Обсуждение с руководством субъекта вопросов, связанных с ожидаемым информированием о ходе выполнения работы аудитора в течение всего соглашения, а также с ожидаемыми итоговыми документами, предоставляемыми по результатам аудита.
- Представление информации аудиторам компонентов об ожидаемых видах и сроках представления отчетов, а также процессе информирования о других вопросах, связанных с аудитом компонентов.

Направление аудита

Аудитор может рассматривать следующие вопросы при определении направления аудита:

- Вопросы существенности:
  - Определение уровня существенности в целях планирования.
  - Определение и сообщение об уровне существенности аудиторам компонентов.
  - Пересмотр существенности по мере выполнения аудиторских процедур в течение всего аудита.
  - Определение существенных компонентов и сальдо счетов.
- Области аудита с высоким уровнем риска существенных искажений.
- Влияние оцененных рисков существенных искажений, отмеченных на уровне всей финансовой отчетности, на направление, надзор и проверку.
- Выбор команды по проекту (включая, при необходимости, лицо, ответственное за контрольный обзор качества) и распределение аудиторской работы среди членов команды, включая назначение членов команды с соответствующим опытом на участки аудита с высоким уровнем риска существенных искажений.
- Бюджет соглашения, включая рассмотрение бюджета времени по областям, характеризующимся высоким уровнем риска существенных искажений.

- Метод информирования членов команды по проекту о необходимости соблюдения принципов скептицизма и применения профессионального суждения при сборе и оценке аудиторских доказательств.
- Результаты предыдущего аудита по оценке эффективности функционирования системы внутреннего контроля, включая характер выявленных недостатков и предпринятых в их отношении действий.
- Свидетельства, указывающие на стремление руководства субъекта разработать и внедрить эффективную систему внутреннего контроля, включая наличие надлежащей документации по такой системе внутреннего контроля.
- Объем операций, который может помочь аудитору определить, будет ли более эффективным положиться на систему внутреннего контроля.
- Важность, придаваемая системе внутреннего контроля в рамках всего субъекта в контексте успешного функционирования бизнеса.
- Значительные изменения в бизнесе, влияющие на субъект, включая изменения в информационных технологиях и бизнес процессах, изменения в ключевом руководстве субъекта, а также приобретения, слияние, или изъятие капиталовложений.
- Значительные изменения в отрасли, такие как изменения в требованиях отраслевых регулирующих органов и новые требования к представлению отчетности.
- Значительные изменения в основе представления финансовой отчетности, например, изменения в стандартах финансовой отчетности.
- Прочие значительные изменения, например, изменения в законодательной среде, влияющие на субъект.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 315

ЗНАНИЕ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ, ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 или после этой даты)[7]

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Процедуры оценки риска и источники информации о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля	6-19
Знание субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля	20-99
Оценка рисков существенных искажений	100-119
Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта	120-121
Документация	122-123
Дата вступления в силу	124
Приложение 1: Знание субъекта и его среды	
Приложение 2: Компоненты системы внутреннего контроля	
Приложение 3: Условия и события, указывающие на риски существенных искажений	

Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

[7] Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении МСА 315. С МСА 315 (Предложенным в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

ЗНАНИЕ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ, ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по получению представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, а также по оценке рисков существенных искажений при аудите финансовой отчетности. Важность оценки риска аудитором в качестве основы для аудиторских процедур рассматривается в объяснении аудиторского риска в МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности».

2. **Аудитор должен получить представление о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для определения и оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой, а также для разработки и выполнения аудиторских процедур.** МСА 500 «Аудиторские доказательства» предусматривает, чтобы аудиторы использовали утверждения, представленные в достаточном объеме, для формирования основы оценки рисков существенных искажений, а также для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Данный МСА предусматривает, чтобы аудиторы оценивали риски на уровне финансовой отчетности и утверждений, основываясь на соответствующем знании субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля. МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» рассматривает ответственность аудитора по определению общего подхода, разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур, характер, сроки и масштаб которых соответствуют оценке рисков. Требования и руководства данного МСА должны применяться в соответствии с требованиями и руководствами, представленными в других МСА. В частности, дополнительное руководство, касающееся ответственности аудитора в связи с оценкой рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, представлено в МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».

3. Ниже представлен обзор требований данного стандарта:

- *Процедуры оценки рисков и источники информации о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля.* Данный раздел объясняет аудиторские процедуры, которые должен выполнить аудитор для получения представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля (процедуры оценки риска). Он также требует провести обсуждение с командой по проекту вопроса подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям.
- *Знание субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля.* Данный раздел требует от аудитора знания субъекта и его среды, а также компонентов его системы внутреннего контроля, для определения и оценки рисков существенных искажений.
- *Оценка рисков существенных искажений.* Данный раздел требует от аудитора определить и оценить риск существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. Аудитор:
  - Должен определить риски путем изучения субъекта и его среды, включая соответствующие средства контроля, и изучения классов операций, сальдо счетов и раскрытий в финансовой отчетности;
  - Должен соотнести определенные риски с тем, что может пойти не так на уровне утверждений; и
  - Должен рассмотреть значительность и вероятность возникновения рисков.

Данный раздел также требует от аудитора определения того, являются ли оцененные риски значительными рисками, требующими специального рассмотрения аудитором, или рисками, по которым выполнение одних только процедур по существу не представляет достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Аудитор должен оценить организацию средств контроля субъекта, включая

соответствующие средства контроля в отношении данных рисков, и определить, были ли они внедрены.

- *Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта.* Данный раздел рассматривает аспекты, связанные с системой внутреннего контроля, о которых аудитор должен сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству субъекта.
- *Документация.* Данный раздел устанавливает требования по надлежащей документации.

4. Получение представления о субъекте и его среде является важным аспектом выполнения аудита в соответствии с МСА. В частности, это знание устанавливает базу данных, исходя их которых аудитор планирует аудит и выражает профессиональное суждение по оценке рисков существенных искажений в финансовой отчетности, а также реакции на эти риски в ходе аудита, например, при:
   - Установлении существенности и оценке того, остается ли суждение о существенности действительным по мере выполнения аудита;
   - Рассмотрении приемлемости выбора и применения учетной политики, а также адекватности раскрытий в финансовой отчетности;
   - Определении областей, в отношении которых может потребоваться специальный аудиторский подход, например, операции со связанными сторонами, приемлемость допущения руководства субъекта о непрерывности деятельности или изучение обоснованности операций с точки зрения бизнеса;
   - Разработке прогнозов, которые будут использоваться при выполнении аналитических процедур;
   - Разработке и выполнении аудиторских процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня; и
   - Определении достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как

приемлемость допущений, письменных и устных представлений руководства субъекта.

5. Аудитор использует профессиональное суждение для определения масштаба требуемого знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля. Основным вопросом, рассматриваемым аудитором, является достаточность полученных знаний для оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности, а так же для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Глубина общих знаний, требуемых аудитору при выполнении аудита, меньше чем глубина знания, которое использует руководство при управлении субъектом.

Процедуры оценки риска и источники информации о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля

6. Получение представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, является непрерывным и динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации в ходе аудита. В соответствии с МСА 500, аудиторские процедуры для получения знания относятся к «процедурам оценки риска», так как часть информации, полученной при выполнении таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств для подтверждения оценки рисков существенных искажений. Кроме того, при выполнении процедур по оценке рисков аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении классов операций, сальдо счетов или раскрытий, а также соответствующих утверждений и эффективности средств контроля, даже если эти аудиторские процедуры не были специально спланированы как процедуры проверки по существу или как тесты средств контроля. Аудитор может избрать выполнение процедур проверки по существу или тестов средств контроля одновременно с процедурами по оценке рисков, так как такое сочетание является более эффективным.

Процедуры оценки рисков

7. Аудитор должен выполнить следующие процедуры по оценке рисков для получения представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля:

(а) Опросы руководства субъекта и прочего персонала;

(б) Аналитические процедуры; и

(в) Наблюдение и инспектирование.

Аудитор не должен выполнять все процедуры по оценке рисков, описанные выше, в отношении каждого из аспектов знания, описанных в параграфе 20. Тем не менее, все процедуры по оценке рисков выполняются аудитором при получении требуемого знания.

8. Кроме того, в процессе выполнения аудитором прочих аудиторских процедур, полученная информация может помочь в определении рисков существенных искажений. Например, аудитор может рассмотреть возможность проведения опросов внешнего консультанта субъекта по юридическим вопросам или экспертов-оценщиков, оказывавших услуги субъекту. Обзор информации, полученной из внешних источников, таких как отчеты аналитиков, банков или рейтинговых агентств, торговые или экономические журналы, публикаций по вопросам регулирования или финансам, также может оказаться полезным при получении информации о субъекте.

9. Однако, большая часть информации, которую аудитор получает посредством опросов, может быть получена от руководства субъекта и лиц, отвечающих за финансовую отчетность. Опросы другого персонала субъекта, такого как производственный персонал и сотрудники службы внутреннего аудита, а также других сотрудников с разным уровнем полномочий, могут оказаться полезными с точки зрения предоставления аудитору различных точек зрения при определении рисков существенных искажений. При определении прочего персонала, к которому возможно могут быть адресованы вопросы, а также масштаба этих вопросов, аудитор рассматривает вопрос о том, какая информация может быть получена, которая в дальнейшем способствует определению рисков существенных искажений. Например,

- Запросы, направленные лицам, наделенным руководящими полномочиями, могут помочь аудитору в изучении среды, в которой была подготовлена финансовая отчетность.

- Запросы, направленные сотрудникам службы внутреннего аудита, могут касаться их деятельности в отношении организации и эффективности системы внутреннего контроля субъекта, а также того, удовлетворительно ли руководство субъекта отреагировало на выводы, сделанные в результате такой деятельности.
- Опрос персонала, участвующего в инициировании, обработке и отражении в учете сложных или необычных операций, может помочь аудитору при определении надлежащего характера выбора и применения определенных принципов учетной политики;
- Запросы, направленные внутреннему юридическому консультанту, могут коснуться таких вопросов как судебные разбирательства, соблюдение законодательства и нормативных актов, знание о фактах мошенничества или подозреваемого мошенничества, влияющих на субъект, гарантии, постпродажные обязательства, соглашения (такие как соглашения о совместной деятельности) с деловыми партнерами и трактовка условий контрактов.
- Запросы, направленные сотрудникам отдела маркетинга или реализации, могут касаться изменений в маркетинговой стратегии субъекта, тенденций реализации или условий контрактов с клиентами.

10. Аналитические процедуры могут оказаться полезными при определении существования необычных операций или событий, сумм и коэффициентов, тенденций, указывающих на вопросы, которые могут иметь последствия для финансовой отчетности и аудита. При выполнении таких аналитических процедур как процедуры по оценке риска, аудитор разрабатывает прогнозы о вероятных взаимосвязях, существование которых обоснованно ожидается. Если сравнение этих прогнозов с отраженными в учёте суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе отраженных в учёте сумм, выявляют необычные или неожиданные взаимосвязи, аудитор учитывает эти результаты при определении рисков существенных искажений. Однако, если аналитические процедуры используют данные,

агрегированные на высоком уровне (что часто бывает), результаты таких аналитических процедур представляют только первичное указание на возможность наличия существенных искажений. Соответственно, аудитор рассматривает результаты таких аналитических процедур вместе с прочей информацией, собранной при определении рисков существенных искажений. См. МСА 520 «Аналитические процедуры», где представлено дополнительное руководство по использованию аналитических процедур.

11. Наблюдение и инспектирование могут дополнить опросы руководства субъекта и прочего персонала, а также предоставить информацию о субъекте и его среде. Такие аудиторские процедуры обычно включают следующее:

- Наблюдение за деятельностью и операциями субъекта.
- Изучение документов (таких как бизнес-планы и стратегии), записей и руководств субъекта по внутреннему контролю.
- Изучение отчетов, подготовленных руководством субъекта (таких как квартальные отчеты и промежуточная финансовая отчетность) и лицами, наделенными руководящими полномочиями (таких как протоколы собраний совета директоров).
- Инспектирование помещений субъекта и его производственных мощностей.
- Отслеживание операций в информационной системе, связанной с финансовой отчетностью (сквозные тесты).

12. **Если аудитор намеревается использовать информацию о субъекте и его среде, полученную в предыдущих периодах, аудитор должен определить, были ли изменения, которые могут повлиять на релевантность такой информации для текущего периода.** Для повторяющихся соглашений предыдущий опыт аудитора, связанный с субъектом, является частью знания субъекта. Например, аудиторские процедуры, выполненные при предыдущем аудите, обычно предоставляют аудиторские доказательства об организационной структуре субъекта, его бизнесе и средствах контроля, а также информацию о прошлых искажениях и о том,

были ли они своевременно исправлены, что помогает аудитору при оценке рисков существенных искажений в текущем периоде. Но такая информация может представляться вне зависимости от изменений в субъекте и его среде. Аудитор производит опросы и выполняет прочие надлежащие аудиторские процедуры, такие как сквозные тесты систем, для определения того, происходили ли изменения, которые могут повлиять на релевантность такой информации.

13. Если применимо к аудиту, аудитор рассматривает прочую информацию, например, полученную в результате процедур по принятию или продолжению отношений с клиентом, или, если возможно, опыт, полученный от прочих соглашений, выполненных для субъекта, например, соглашений по обзору промежуточной финансовой информации.

Обсуждение с командой по проекту

14. Члены команды по проекту должны обсудить подверженность финансовой отчетности субъекта существенным искажениям.

15. Цель обсуждения для членов команды по проекту заключается в обеспечении большего понимания возможности существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибками в конкретных областях, в которых они работают, а также понимания того, как результаты аудиторских процедур, которые они выполняют, могут повлиять на другие аспекты аудита, включая решения в отношении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

16. Обсуждение предоставляет возможность более опытным членам команды по проекту, включая партнера по проекту, поделиться своим пониманием, основанным на знании субъекта, а членам команды по проекту обменяться информацией о предпринимательских рисках[8], которым подвергается субъект, и о том, как и в каких случаях финансовая отчетность может быть подвержена существенным искажениям. В соответствии с МСА 240 особое внимание уделяется подверженности финансовой отчетности субъекта существенным

[8] См. параграф 30

искажениям, вызванным мошенничеством. Обсуждение также рассматривает вопрос использования применяемой основы представления финансовой отчетности в отношении фактов и обстоятельств субъекта.

17. Профессиональное суждение используется для определения членов команды по проекту, которые должны принять участие в обсуждении того, как и когда оно должно пройти, а также масштаба обсуждения. Ключевые члены команды по проекту обычно участвуют в обсуждении; но всем членам команды не обязательно иметь глубокое знание обо всех аспектах аудита. На масштаб обсуждения влияют роль, опыт и потребность в информации членов команды по проекту. При аудите нескольких подразделений субъекта, например, могут иметь место множественные обсуждения с участием ключевых членов команды по проекту в каждом значительном подразделении. Другим фактором для рассмотрения при планировании обсуждения, является вопрос включения в обсуждение экспертов, назначенных в команду по проекту. Например, аудитор может решить, что привлечение специалиста, обладающего знанием информационных технологий (ИТ) [9] или другими навыками, необходимо для команды по проекту и, следовательно, привлекает этого специалиста к обсуждению.

18. В соответствии с МСА 200 аудитор планирует и выполняет аудит с определенной долей профессионального скептицизма. При обсуждении с командой по проекту подчеркивается необходимость соблюдения профессионального скептицизма в ходе выполнения соглашения, чтобы обнаружить информацию или прочие условия, указывающие на то, что могут возникнуть существенные искажения, вызванные мошенничеством или ошибкой, а также следовать принципу тщательности при рассмотрении такой информации или условий.

---

[9] [2] Информационные технологии (ИТ) охватывают автоматические средства производства, обработки, хранения и передачи информации и включают записывающие устройства, системы коммуникаций, компьютерные системы (включая аппаратное и программное обеспечение, и данные) и прочие электронные устройства

19. В зависимости от обстоятельств аудита могут состояться другие обсуждения с целью облегчения постоянного обмена информацией между членами команды по проекту в отношении подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям. Целью для членов команды по проекту является передача и обмен информацией, полученной в ходе аудита, которая может повлиять на оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, или на аудиторские процедуры, выполняемые в отношении рисков.

Знание субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля

20. Представление аудитора о субъекте и его среде подразумевает понимание следующих аспектов:
    (а) Факторы, связанные с требованиями отрасли, регулирующих органов, и прочие внешние факторы, включая применяемую основу представления финансовой отчетности.
    (б) Характер субъекта, включая выбор и применение субъектом учетной политики.
    (в) Цели и стратегии, а также связанные с ними бизнес риски, которые могут вызвать существенные искажения финансовой отчетности.
    (г) Измерение и обзор финансовых результатов деятельности субъекта.
    (д) Система внутреннего контроля.

    Приложение 1 содержит примеры вопросов, которые аудитор должен рассмотреть в рамках получения представления о субъекте и его среде, связанного с категориями от (а) до (г). Приложение 2 содержит подробное описание компонентов системы внутреннего контроля.

21. Характер, сроки и масштаб выполненных процедур по оценке риска зависят от обстоятельств соглашения, таких как размер и сложность структуры субъекта, а также опыт аудитора в связи с этим субъектом. Кроме того, определение значительных изменений в любом из вышеуказанных аспектов субъекта по сравнению с прошлыми периодами очень важно при получении достаточного

знания субъекта для определения и оценки рисков существенных искажений.

Факторы, связанные с требованиями отрасли, регулирующих органов, и прочие внешние факторы, включая применяемую основу представления финансовой отчетности

22. **Аудитор должен получить представление о соответствующей отрасли, требованиях регулирующих органов и прочих внешних факторов, включая применяемую основу представления финансовой отчетности.** Данные факторы включают условия, сложившиеся в отрасли, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и заказчиками, технологические разработки; правовая среда, охватывающая, помимо всего прочего, применяемую основу представления финансовой отчетности, юридическую и политическую среду, требования охраны окружающей среды, влияющие на отрасль, в которой работает субъект; и прочие внешние факторы, такие как общие экономические условия. См. МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов при аудите финансовой отчетности», где содержатся дополнительные требования в отношении нормативно-правовой базы, требования которой распространяются на субъект и отрасль.

23. Отрасль, в которой функционирует субъект, может вызвать риски существенных искажений, обусловленные характером бизнеса или строгостью требований регулирующих органов. Например, долгосрочные контракты могут подразумевать значительные оценки доходов и затрат, вызывающие риски существенных искажений. В таких случаях аудитор рассматривает вопрос о том, имеются ли в составе команды по проекту специалисты с достаточным знанием и опытом в соответствующей области.

24. Требования законодательства и регулирующих органов часто определяют применяемую основу представления финансовой отчетности, которую должно использовать руководство субъекта при подготовке финансовой отчетности субъекта. В большинстве случаев применяемая основа предоставления финансовой

отчетности является основой, установленной в юрисдикции, в которой зарегистрирован или работает субъект и базируется аудитор. И аудитор, и субъект должны обладать общими знаниями об этой основе. В некоторых случаях может и не быть местной основы представления финансовой отчетности, тогда субъект будет придерживаться местной практики, практики, принятой в отрасли, следовать требованиям пользователей, или учитывать иные факторы. Например, конкуренты субъекта могут применять Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), и субъект может принять решение о том, что МСФО также соответствуют его требованиям в отношении финансовой отчетности. Аудитор должен определить, предусматривает ли местное законодательство и регулирующие органы какие-либо определенные требования к финансовой отчетности предприятий отрасли, в которой работает субъект, так как финансовая отчетность может быть существенно искажена в контексте применяемой основы представления финансовой отчетности, если руководство субъекта не сможет подготовить финансовую отчетность в соответствии с этими регулирующими требованиями.

Характер субъекта

25. **Аудитор должен получить представление о характере субъекта.** Характер субъекта охватывает деятельность субъекта, его структуру собственности и управления, виды осуществляемых и планируемых инвестиций, структуру субъекта и методы его финансирования. Знание характера субъекта позволяет аудитору понять классы операций, сальдо счетов и раскрытия, которые предполагается отразить в финансовой отчетности.

26. Субъект может иметь сложную структуру, в состав которой входят дочерние компании или другие компоненты, расположенные в разных географических точках. Кроме трудностей с консолидацией, среди прочих вопросов, связанных со сложной структурой, которые могут вызвать существенные риски искажений, можно назвать: распределение гудвила среди сегментов бизнеса и его обесценение; являются ли инвестиции инвестициями в совместную деятельность, дочерние компании или инвестициями, учитываемыми по методу долевого участия; и правильно ли отражаются компании специального назначения.

27. Знание структуры собственности и отношений между владельцами и другими лицами или субъектами также важно при определении того, правильно ли были идентифицированы и отражены операции со связанными сторонами. МСА 550 «Связанные стороны» представляет дополнительное руководство по рассмотрению аудитором вопросов, относящихся к связанным сторонам.

28. **Аудитор должен получить представление о выборе и применении субъектом учетной политики и рассмотреть, соответствует ли она его бизнесу и согласуется ли с применяемой основой предоставления финансовой отчетности и учетной политикой, используемой в соответствующей отрасли.** Знание охватывает методы, которые субъект использует для учета значительных и необычных операций; влияние значительных принципов учетной политики в противоречивых или вновь появляющихся сферах, по которым ощущается нехватка официальных руководств или согласия; и изменения в учетной политике субъекта. Аудитор также определяет стандарты и нормативные акты, регулирующие представление финансовой отчетности, которые являются новыми для субъекта, а также определяет, как и когда субъект примет эти требования. Если субъект изменил свой выбор или метод применения значительных принципов учетной политики, аудитор должен рассмотреть причины изменений, а также то, соответствует ли и согласуется ли это изменение с требованиями применяемой основы представления финансовой отчетности.

29. Представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой предоставления финансовой отчетности включает надлежащее раскрытие существенных аспектов. Данные аспекты относятся к форме, организации и содержанию финансовой отчетности и прилагаемых примечаний, включая, например, используемую терминологию, объем представленных данных, классификацию статей в отчетности и обоснование признанных сумм. Аудитор должен рассмотреть, правильно ли раскрыл субъект определенные вопросы в свете обстоятельств и фактов, о которых аудитор знал на тот момент.

Цели, стратегии, и соответствующие предпринимательские риски

30. **Аудитор должен получить представление о целях и стратегиях субъекта, а также о соответствующих предпринимательских рисках, которые могут вызвать существенные искажения в финансовой отчетности.** Субъект ведет свой бизнес в контексте отраслевых, законодательных и прочих внутренних и внешних факторов. В ответ на эти факторы руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, определяют цели, являющиеся общими планами для субъекта. Стратегии представляют собой функциональные подходы, при помощи которых руководство субъекта намеревается достичь этих целей. Предпринимательские риски возникают по причине значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать отрицательное влияние на способность субъекта достичь свои цели и следовать своим стратегиям, или из-за установления ненадлежащих целей и стратегий. По мере изменения внешней среды, бизнес динамично реагирует на такие изменения, а стратегии и цели субъекта изменяются с течением времени.

31. Предпринимательские риски являются более широким понятием, чем риски существенных искажений в финансовой отчетности, и включают последние. Предпринимательские риски, в частности, могут возникать из-за изменений или сложности, хотя неспособность признать необходимость изменений также может вызвать риск. Изменения могут возникать по причине, например, разработки новых продуктов, которые могут не найти спроса; неадекватного рынка, даже если он является развитым; или дефектов, что может привести к риску возникновения обязательств и причинения вреда репутации. Знание предпринимательских рисков увеличивает вероятность выявления рисков существенных искажений. Однако, аудитор не обязан выявлять или оценивать все предпринимательские риски.

32. Большинство предпринимательских рисков будут иметь финансовые последствия, следовательно, влиять на финансовую отчетность. Однако, не все предпринимательские риски вызывают риски существенных искажений. Предпринимательский риск может иметь непосредственное последствие в виде риска существенных искажений по классу

операций, сальдо счетов или раскрытиям на уровне утверждений или финансовой отчетности в целом. Например, предпринимательские риски, возникающие из-за изменений в клиентской базе по причине консолидации отрасли, могут увеличить риск существенных искажений, связанных с оценкой дебиторской задолженности. Однако, тот же риск, особенно в сочетании с меняющейся экономикой, может также иметь долгосрочные последствия, которые аудитор рассматривает при оценке правомерности допущения о непрерывности деятельности. Рассмотрение аудитором вопроса о том, может ли какой-либо бизнес риск вызвать существенные искажения, должно проводиться в свете обстоятельств субъекта. Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенных искажений, представлены в Приложении 3.

33. Обычно руководство субъекта определяет предпринимательские риски и разрабатывает методы реагирования на такие риски. Такой процесс оценки рисков является частью системы внутреннего контроля в соответствии с параграфами 76-79.

34. Субъекты малого бизнеса часто не устанавливают цели или стратегии и не управляют предпринимательскими рисками путем составления формальных планов или внедрения формальных процессов. В большинстве случаев может не быть и документации по таким вопросам. В таких субъектах знание аудитора обычно приобретается через опросы руководства субъекта и наблюдение за тем, как субъект решает эти вопросы.

Оценка и обзор финансовых результатов субъекта

35. **Аудитор должен получить представление об оценке и обзоре финансовых результатов субъекта.** Оценка результатов деятельности и их обзор указывают аудитору на те аспекты результатов деятельности субъекта, которые руководство субъекта и другие лица считают важными. Оценка результатов деятельности, как внешняя, так и внутренняя, создает давление на субъект, которое, в свою очередь, может подвигнуть руководство субъекта предпринять действия по улучшению результатов субъекта или исказить финансовую отчетность. Получение представления об оценке результатов субъекта помогает аудитору при рассмотрении вопроса о том, может ли такое

давление вызвать действия руководства субъекта, которые могут увеличить риск существенных искажений.

36. Оценку и обзор руководством субъекта финансовых результатов деятельности субъекта необходимо отличать от мониторинга средств контроля (который обсуждается как компонент системы внутреннего контроля в параграфах 96-99), хотя их цели могут частично совпадать. Мониторинг средств контроля имеет дело с эффективностью средств контроля посредством рассмотрения информации о контроле. Оценка и обзор результатов нацелены на определение того, соответствуют ли результаты целям, установленным руководством субъекта (или третьими сторонами), но в некоторых случаях эти показатели также предоставляют информацию, позволяющую руководству субъекта определить недостатки системы внутреннего контроля.

37. Полученная в рамках субъекта информация, которая используется руководством субъекта в этих целях, может включать ключевые показатели деятельности (финансовые и нефинансовые), бюджеты, анализ отклонений, информацию по сегментам и подразделениям, отчеты по департаментам и другим структурам, сравнение результатов субъекта с результатами конкурентов. Внешние стороны также могут оценивать и проводить обзор финансовых результатов субъекта. Например, внешняя информация, такая как отчеты аналитиков и рейтинговых агентств, может представлять информацию полезную для представления аудитора о субъекте и его среде. Такие отчеты часто предоставляются аудируемым субъектом.

38. Внутренние оценки могут выявить неожиданные результаты или тенденции, требующие от руководства субъекта направления запросов другим лицам, чтобы определить их причины и предпринять корректирующие действия (включая, в некоторых случаях, своевременное обнаружение и исправление искажений). Оценка результатов может также указать аудитору на риск существенных искажений соответствующей информации в финансовой отчетности. Например, оценка результатов может указывать на то, что у субъекта отмечался необычно быстрый рост или прибыльность по сравнению с показателями других субъектов этой же отрасли. Такая информация, особенно в сочетании с другими факторами, такими как бонусы, основанные

на результатах деятельности, или поощрительные вознаграждения, могут указывать на потенциальный риск необъективности руководства субъекта при подготовке финансовой отчетности.

39. Большая часть информации, используемой при оценке результатов деятельности, может быть представлена информационной системой субъекта. Если руководство субъекта допускает, что данные, используемые при обзоре результатов субъекта, являются точными, не имея на то основания, в информации могут присутствовать ошибки, потенциально ведущие руководство субъекта к неправильным заключениям о результатах. Если аудитор намеревается использовать оценку результатов деятельности в целях аудита (например, для аналитических процедур), аудитор должен рассмотреть вопрос о том, предоставляет ли информация, относящаяся к обзору руководством субъекта результатов субъекта, надежную основу, и достаточно ли она точна для этой цели. При использовании оценки результатов деятельности аудитор должен определить, достаточно ли она точна для обнаружения существенных искажений.

40. Более мелкие субъекты обычно не разрабатывают формальный процесс по оценке и обзору финансовых результатов субъекта. Но, тем не менее, руководство субъекта часто полагается на определенные ключевые показатели, которые, исходя из знаний и опыта, являются надежной основой для оценки финансовых результатов деятельности и осуществления надлежащих действий.

Система внутреннего контроля

41. **Аудитор должен получить представление о средствах внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту.** Аудитор использует знание системы внутреннего контроля для определения типов потенциальных искажений, рассмотрения факторов, влияющих на риски существенных искажений, и определения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур. Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к аудиту, рассматриваются в параграфах 47-53. Кроме того, глубина знаний также рассматривается в параграфах 54-56 ниже.

42. Система внутреннего контроля представлена процессами, разработанными и осуществляемыми лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в отношении надежности финансовой отчетности, эффективности и рентабельности операций, а также соответствия установленным законам и нормативным актам. Система внутреннего контроля разрабатывается и осуществляется с целью выявления предпринимательских рисков, препятствующих достижению любой из этих целей.

43. Система внутреннего контроля, в соответствии с данным МСА, состоит из следующих компонентов:

    (а) Контрольная среда.

    (б) Процесс оценки рисков субъектом.

    (в) Информационная система, включая соответствующие бизнес процессы, имеющие отношение к финансовой отчетности, и передача информации.

    (г) Деятельность по контролю.

    (д) Мониторинг средств контроля.

    Приложение 2 подробно обсуждает компоненты системы внутреннего контроля.

44. Разделение системы внутреннего контроля на пять компонентов предоставляет возможность аудиторам для рассмотрения того, как различные аспекты системы внутреннего контроля субъекта могут повлиять на аудит. Такое разделение не обязательно отражает то, как субъект разрабатывает и осуществляет внутренний контроль. Основное внимание аудитор уделяет тому, как определенные средства контроля предотвращают, обнаруживают и исправляют существенные искажения в классах операций, сальдо счетов и раскрытиях, а также соответствующим утверждениям, а не их классификации по определенным компонентам. Соответственно, аудиторы могут использовать различную терминологию или концептуальные основы для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит, отличные

от используемых в данном МСА, при условии, что все компоненты, описанные в данном МСА, были рассмотрены.

45. Метод разработки и внедрения системы внутреннего контроля зависит от размера и сложности структуры субъекта. Субъекты малого бизнеса могут использовать менее формальные методы и более простые процессы и процедуры для достижения этой цели. Например, субъекты малого бизнеса, характеризующиеся активным участием руководства субъекта в процессе подготовки финансовой отчетности, могут и не иметь подробного описания учетных процедур или подробной учетной политики. В некоторых субъектах, особенно в очень маленьких компаниях, собственник-управляющий[10] может выполнять функции, которые в субъектах крупного бизнеса будут относиться к нескольким компонентам внутреннего контроля. Таким образом, компоненты системы внутреннего контроля не могут быть четко разделены в случае с небольшими субъектами, но цели внутреннего контроля от этого не меняются.

46. В целях данного МСА термин «система внутреннего контроля» охватывает все пять вышеуказанных компонентов системы внутреннего контроля. Кроме того, термин «средства контроля» относится к одному или нескольким компонентам или любым их аспектам.

Средства контроля, имеющие отношение к аудиту

47. Существует прямая связь между целями субъекта и средствами контроля, которые он применяет для предоставления разумной уверенности в их достижении. Цели субъекта и, следовательно, средства контроля связаны с финансовой отчетностью, операциями и вопросами соответствия; но не все эти цели и средства контроля уместны при оценке риска аудитором.

48. Обычно средства контроля, имеющие отношение к аудиту, связаны с целями субъекта по подготовке финансовой отчетности для внешнего пользования, которая дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех

[10] Данный МСА использует термин «собственник-управляющий» для определения собственников субъекта, участвующих в оперативном управлении субъектом.

существенных аспектах) в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, а также с управлением рисками, которые могут вызвать существенные искажения в такой финансовой отчетности. Учитывается ли какое-либо средство контроля, по-отдельности или в совокупности с другими средствами контроля, при оценке аудитором рисков существенных искажений и разработке и выполнении процедур в отношении оцененных рисков, является предметом профессионального суждения при условии выполнения требований данного МСА. При выражении профессионального суждения аудитор учитывает обстоятельства, установленные компоненты и факторы, такие как:

- Суждение аудитора о существенности.
- Размер субъекта.
- Характер бизнеса субъекта, включая характерные черты его организации и структуры собственности.
- Разнообразие и сложность операций субъекта.
- Применимая нормативно-правовая база.
- Характер и сложность систем, являющихся частью системы внутреннего контроля субъекта, включая использование обслуживающих организаций.

49. Средства контроля над полнотой и точностью информации субъекта, также являются значимыми для аудита, если аудитор намеревается использовать информацию при разработке и выполнении дальнейших процедур. Предыдущий опыт аудитора, связанный с субъектом, и информация, полученная при изучении субъекта и его среды, а также в ходе аудита, помогают аудитору при определении средств контроля, значимых для аудита. Хотя система внутреннего контроля распространяется на субъекта в целом или на любую из его операционных единиц или любой из бизнес процессов, знание системы внутреннего контроля, относящегося к каждой из операционных единиц и каждому бизнес процессу, может и не иметь значения для аудита.

50. Средства контроля, связанные с операционной деятельностью и соблюдением законодательства и нормативных актов, могут

оказаться значимыми для аудита, если они имеют отношение к данным, которые аудитор оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур. Например, средства контроля, имеющие отношение к нефинансовой информации, такой как производственная статистика, которую аудитор использует при аналитических процедурах, или средства контроля, имеющие отношение к обнаружению несоблюдения законодательства и нормативных актов, которое может оказать прямое и существенное влияние на финансовую отчетность, например, средства контроля над соблюдением законодательства и нормативных актов по подоходному налогу, используемых для определения провизий по подоходному налогу, могут иметь значение для аудита.

51. Субъект обычно располагает средствами контроля, связанными с целями, которые не являются значимыми для аудита и которые, следовательно, не обязательно рассматривать. Например, субъект может полагаться на сложную автоматизированную систему контроля с целью обеспечения эффективной и рентабельной деятельности (такую как, например, система автоматизированного управления полетами коммерческих авиалиний), но эти средства контроля обычно не являются значимыми для аудита.

52. Система внутреннего контроля, связанная с защитой активов от несанкционированного приобретения, использования, или реализации может включать средства контроля, имеющие отношение к целям финансовой отчетности и целям деятельности. При получении представления о каждом компоненте системы внутреннего контроля, изучение аудитором средств контроля, связанных с защитой активов, обычно ограничивается средствами контроля, связанными с надежностью финансовой отчетности. Например, использование средств контроля прав доступа, таких как пароли, ограничивающих доступ к данным и программам, обрабатывающим операции по расходу наличности, может являться значимым для аудита финансовой отчетности. И наоборот, средства контроля, предотвращающие излишнее использование материалов в производстве, обычно не являются значимыми для аудита финансовой отчетности.

53. Средства контроля, являющиеся значимыми для аудита, могут существовать в любом компоненте внутреннего контроля, и в дальнейшем рассмотрение средств контроля, имеющих значение для аудита, представлено в разделах ниже, посвященных компонентам системы внутреннего контроля. Кроме того, параграфы 113 и 115 рассматривают определенные риски, в отношении которых аудитор должен оценить организацию средств контроля субъекта в отношении таких рисков, а также определить были ли они внедрены.

Объем знания о внутреннем контроле

54. Получение представления о внутреннем контроле подразумевает оценку организации средств контроля и определение того, были ли они внедрены. Оценка организации средств контроля включает изучение вопроса о том, может ли средство контроля, взятое в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля, эффективно предотвратить, обнаружить и исправить существенные искажения. Дополнительное объяснение представлено в разделах, посвященных каждому компоненту системы внутреннего контроля. Применение средства контроля означает, что средство контроля существует и субъект использует его. Аудитор изучает организацию средства контроля при определении того, стоит ли рассматривать его применение. Контроль, организованный ненадлежащим образом, может представлять собой существенный недостаток [11] системы внутреннего контроля субъекта, и аудитор должен рассмотреть вопрос о том, сообщать ли об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству субъекта в соответствии с параграфом 120.

55. Процедуры по оценке рисков с целью получения аудиторских доказательств в отношении организации и применения надлежащих средств контроля, могут включать опросы персонала субъекта, наблюдение за применением определенных средств контроля, инспектирование документов и отчетов, и отслеживание операций в информационной системе, связанной с финансовой

[11] Существенный недостаток системы внутреннего контроля – это такие слабые стороны, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

отчетностью. Одних запросов недостаточно как для оценки организации средств контроля, значимых для аудита, так и для определения того, были ли они внедрены.

56. Получение представления о средствах контроля субъекта не является достаточным, чтобы заменить собой тестирование эффективности средств контроля, если только нет автоматизированного процесса, который обеспечивает последовательное применение средств контроля (ручные и автоматизированные элементы внутреннего контроля, имеющие значение для аудита, описаны ниже). Например, получение аудиторских доказательств в отношении применения осуществляемого вручную контроля на определенную дату не представляет аудиторского доказательства эффективности функционирования средств контроля на другие даты в течение аудируемого периода. Однако, ИТ представляют субъекту возможность последовательно обработать большие объемы информации и повышают возможности субъекта в области мониторинга действий по контролю и достижения эффективного распределения обязанностей путем внедрения средств контроля безопасности в прикладных программах, базах данных и операционных системах. Таким образом, по причине внутренней последовательности обработки информации посредством ИТ, выполнение аудиторских процедур с целью определения того, был ли применен автоматизированный контроль, может выступать в качестве теста эффективности такого средства контроля в зависимости от оценки аудитора и тестирования средств контроля, например, средства контроля над изменениями в программе. Тесты эффективности средств контроля описаны в МСА 330.

Характеристики ручных и автоматизированных элементов системы внутреннего контроля, значимых для оценки рисков аудитором

57. Большинство субъектов используют системы ИТ в целях финансовой отчетности и в операционных целях. Однако, даже если ИТ широко используются, в системе всегда присутствуют ручные элементы. Баланс между ручными и автоматизированными элементами изменчив. В определенных случаях, особенно в небольших субъектах с несложной структурой, в системах могут превалировать ручные элементы. В других случаях

масштаб автоматизации может варьироваться от систем, которые автоматизированы практически полностью и содержат небольшое количество ручных элементов, до систем, даже в пределах одного субъекта, которые являются полностью ручными. В результате система внутреннего контроля субъекта, скорее всего, будет содержать и ручные, и автоматизированные элементы, характеристики которых являются значимыми для оценки рисков аудитором и дальнейших аудиторских процедур, основанных на такой оценке.

58. Использование ручных или автоматизированных элементов системы внутреннего контроля также влияет на метод инициирования, отражения, и обработки операций, а также подготовки отчетности по операциям[12]. Средства контроля в ручной системе могут включать такие процедуры как одобрение и обзор деятельности, а также сверку и последующие действия по сверенным статьям. Субъект может использовать автоматизированные процедуры для инициирования, отражения, и обработки операций, а также при подготовке отчетности по операциям, в случае чего записи в электронном формате замещают документы в бумажном формате, такие как заказы по покупку, инвойсы, отгрузочные документы и соответствующие бухгалтерские записи. Средства контроля в системе ИТ представляют собой сочетание автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и ручных средств контроля. Ручные средства контроля могут быть независимыми от ИТ, могут использовать информацию, генерированную ИТ, или могут ограничиваться мониторингом эффективности функционирования ИТ и автоматизированных средств контроля, а также обработкой отклонений. Если ИТ используются для инициирования, отражения, и обработки операций, а также подготовки отчетности по операциям или другой финансовой информации, предназначенной для включения в финансовую отчетность, системы и программы могут включать средства контроля, связанные с соответствующими утверждениями по существенным счетам или

[12] Параграф 9 Приложения 2 определяет инициирование, отражение, обработку и подготовку отчетности в соответствии с интерпретацией, используемой в данном МСА.

могут быть критичными в отношении эффективного функционирования ручных средств контроля, зависящих от ИТ. Сочетание ручных и автоматизированных средств контроля в субъекте зависит от характера и сложности использования ИТ субъектом.

59. Обычно ИТ предоставляют потенциальные преимущества эффективности системы внутреннего контроля субъекта, так как они предоставляют субъекту возможность:

- Последовательно применять предписанные правила ведения бизнеса и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов операций и данных;
- Обеспечивать своевременность, доступность и точность информации;
- Облегчить дополнительный анализ информации;
- Усилить мониторинг результатов деятельности субъекта, а также его политики и процедур;
- Снизить риск игнорирования системы контроля; и
- Обеспечить эффективное распределение обязанностей путем внедрения средств контроля безопасности в прикладных программах, базах данных и операционных системах.

60. ИТ также накладывают определенные риски на систему внутреннего контроля субъекта, а именно:

- Система внутреннего контроля полагается на системы или программы, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные, или и то и другое.
- Несанкционированный доступ к данным, что может вызвать уничтожение данных или ненадлежащие изменения в данных, включая отражение несанкционированных или несуществующих операций, или неточное отражение операций. Определенные риски могут возникнуть, если к базе данных имеют доступ многочисленные пользователи;
- Вероятность приобретения персоналом ИТ прав доступа, превышающих права доступа, необходимые для

выполнения их обязанностей, тем самым нарушая распределение обязанностей.

- Несанкционированные изменения в данных основного файла.
- Несанкционированные изменения в системах или программах.
- Невозможность внесения необходимых изменений в системы или программы.
- Ненадлежащее ручное вмешательство.
- Потенциальные потери данных или невозможность доступа к данным.

61. Ручные элементы системы могут оказаться более приемлемыми в случае, когда требуются суждение и осторожность как, например, в следующих обстоятельствах:

- Крупные, необычные, или единичные операции.
- Обстоятельства, при которых трудно определить, обнаружить, или предсказать ошибки.
- При изменяющихся обстоятельствах, требующих реакции со стороны системы контроля, которая выходит за рамки существующего автоматизированного контроля.
- При мониторинге эффективности автоматизированного контроля.

62. Ручные средства контроля выполняются людьми и, соответственно, накладывают определенные риски на систему внутреннего контроля субъекта. Ручные средства контроля могут быть менее надежными, чем автоматизированные, так как их легче обойти, проигнорировать, и они более подвержены простым ошибкам. Поэтому невозможно принять допущение о последовательности применения элемента ручного контроля. Ручные системы менее приемлемы в следующих случаях:

- Большой объем операций или повторяющиеся операции, или ситуации, когда ошибки, которые можно прогнозировать, могут быть предотвращены или обнаружены при помощи автоматизированных элементов контроля.

- Действия по контролю, когда можно надлежащим образом разработать и автоматизировать выполнение контроля.

63. Масштаб и характер рисков, связанных с системой внутреннего контроля, зависят от природы и характеристик информационной системы субъекта. Таким образом, при изучении системы внутреннего контроля аудитор рассматривает вопрос о том, правильно ли субъект реагирует на риски, связанные с использованием ИТ или ручных систем путем установления эффективных средств контроля.

Ограничения системы внутреннего контроля

64. Система внутреннего контроля вне зависимости от того, насколько хорошо она организована и функционирует, может предоставить субъекту только разумную уверенность в достижении субъектом целей финансовой отчетности. На вероятность достижения такой уверенности влияют ограничения, присущие системе внутреннего контроля. Они включают вероятность того, что человеческое суждение при принятии решения может оказаться неверным, и могут возникнуть нарушения внутреннего контроля по причине простых человеческих ошибок. Например, если персонал, работающий с информационными системами субъекта, не до конца понимает, как система ввода заказов обрабатывает операций по продаже, они могут ввести ошибочные изменения в систему для обработки продаж новой лини продукции. С другой стороны, такие изменения могут быть правильно разработаны, но неправильно поняты лицами, пишущими программу. Могут возникнуть ошибки при использовании информации, генерированной с помощью ИТ. Например, автоматизированная система контроля может быть разработана для подготовки отчетности по операциям свыше определенной суммы с целью проверки руководством субъекта, но лица, отвечающие за проведение проверки могут не понять цели такого отчета и, соответственно, не смогут проверить его или исследовать необычные статьи.

65. Кроме того, средства контроля могут быть обойдены в результате сговора двух или более лиц или игнорирования руководством субъекта системы внутреннего контроля. Например, руководство субъекта может подписать дополнительное соглашение с клиентом,

изменяющее условия стандартных контрактов купли-продажи субъекта, что может привести к неправомерному признанию доходов. Кроме того, контрольные проверки в программном обеспечении, разработанные для определения и подготовки отчетности по операциям, превышающим определенные кредитные лимиты, могут быть проигнорированы или блокированы.

66. Субъекты малого бизнеса часто имеют небольшое количество персонала, что может ограничить приемлемость принципов разделения обязанностей. Однако, по ключевым статьям, даже в очень небольшом субъекте, необходимо осуществить определенное разделение обязанностей или внедрить какую-либо другую форму несложного, но эффективного контроля. Возможность игнорирования средств контроля собственником-управляющим зависит в большей степени от контрольной среды и, особенно, от отношения собственника-управляющего к важности системы внутреннего контроля.

Контрольная среда

67. **Аудитор должен получить представление о контрольной среде.**

Контрольная среда включает функции по руководству и управлению, а также отношение, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта в отношении внутреннего контроля субъекта и его важности для субъекта. Контрольная среда устанавливает общую атмосферу организации, влияющую на осознание персоналом необходимости контроля. Это является базой для эффективного внутреннего контроля, который обеспечивает дисциплину и структуру.

68. Лица, наделенные руководящими полномочиями, и руководство субъекта несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества и ошибок. При оценке организации контрольной среды и определении того, была ли она внедрена, аудитор изучает, как руководство субъекта под надзором со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, создало и поддерживало культуру честности и этического поведения, и установило надлежащие средства контроля для

предотвращения и обнаружения мошенничества и ошибок внутри субъекта.

69. При оценке организации контрольной среды субъекта аудитор рассматривает следующие элементы, а также то, как они были внедрены в процесс субъекта:

(а) Информирование о принципах честности и этических ценностях и их внедрение – это основные элементы, влияющие на эффективность организации, администрирования и мониторинга системы контроля.

(б) Приверженность принципам профессиональной компетентности – рассмотрение руководством субъекта необходимого уровня профессиональной компетентности для определенных должностей, а также того, как этот уровень трансформируется в требуемые навыки и знания.

(в) Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями – независимость от руководства субъекта, их опыт и статус, масштаб их участия и наблюдение за деятельностью, информация, которую они получают, степень, в которой сложные вопросы определяются и рассматриваются руководством субъекта, и их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.

(г) Философия и стиль руководства субъекта – подход руководства субъекта к определению и управлению предпринимательскими рисками, отношение и действия руководства субъекта по финансовой отчетности, обработке информации, бухгалтерской деятельности и персоналу.

(д) Организационная структура – основа, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность субъекта, направленная на достижение его целей.

(е) Делегирование полномочий и ответственности – метод делегирования полномочий и ответственности, связанных с операционной деятельностью, и метод установления отношений подотчетности и иерархии авторизации.

(ж) Политика и практика управления человеческими ресурсами – рекрутинг, ориентирование, обучение, оценка,

консультации, повышение, компенсации и оздоровительные меры.

70. При изучении элементов контрольной среды аудитор также рассматривает, были ли они внедрены. Обычно аудитор получает надлежащие аудиторские доказательства, используя комбинацию запросов и других процедур по оценке рисков, например, подтверждение запросов наблюдением или инспектированием документов. Например, путем опросов руководства субъекта и сотрудников субъекта аудитор может получить знание о том, как руководство субъекта информирует сотрудников о своем видении методов ведения бизнеса и этического поведения. Аудитор определяет, были ли внедрены средства контроля путем рассмотрения, например, вопроса о том, разработало ли руководство субъекта официальный кодекс поведения и осуществляет ли оно свою деятельность в соответствии с кодексом или потворствует нарушениям кодекса и санкционирует исключения к кодексу.

71. Аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды могут отсутствовать в документарной форме, особенно, в небольших организациях, где контакты руководства субъекта с персоналом могут носить неформальный, но в то же время эффективный характер. Например, приверженность руководства субъекта этическим ценностям и профессиональной компетентности часто передается через поведение и отношение, которое оно демонстрирует при управлении бизнесом субъекта вместо разработки письменного кодекса поведения. Следовательно, отношение руководства субъекта, его осведомленность и действия имеют особую важность в организации контрольной среды небольшой компании. Кроме того, роль лиц, наделенных руководящими полномочиями, часто выполняется собственником-управляющим, если нет других владельцев.

72. Общая ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, признается в кодексах практики и прочих нормативных актах или руководствах, разработанных для лиц, наделенных руководящими полномочиями. Одной из функций лиц, наделенных руководящими полномочиями, является уравновешивание давления на руководство субъекта в отношении финансовой отчетности. Например, база вознаграждения

руководства субъекта может оказывать влияние на руководство субъекта по причине конфликта между необходимостью справедливого представления отчетности и реальными выгодами, которые можно получить, показав лучшие результаты. При изучении организации контрольной среды аудитор рассматривает такие вопросы, как независимость директоров и их способность оценивать действия руководства субъекта. Аудитор также рассматривает наличие комитета по аудиту, который имеет представление о хозяйственных операциях субъекта и оценивает финансовую отчетность на предмет достоверного и справедливого взгляда (или справедливого представления во всех существенных аспектах) в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

73. Характер контрольной среды субъекта таков, что он оказывает сильное влияние на оценку рисков существенных искажений. Например, собственник-управляющий может смягчить недостаточное разделение обязанностей в субъектах малого бизнеса, или активный и независимый совет директоров может повлиять на философию и стиль работы старшего руководства субъекта в крупных субъектах. Оценка аудитором организации контрольной среды субъекта включает рассмотрение вопроса о том, представляют ли сильные стороны элементов контрольной среды, взятые в совокупности, надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля и не ослабляют ли их недостатки контрольной среды. Например, политика и практика управления человеческими ресурсами в области найма компетентного с профессиональной точки зрения финансового, бухгалтерского персонала и персонала в сфере ИТ, может и не смягчить риск сговора высшего руководства субъекта по завышению доходов. Изменения в контрольной среде могут повлиять на релевантность информации, полученной при предыдущем аудите. Например, решение руководства субъекта о выделении дополнительных ресурсов для обучения и повышения осведомленности о процессе подготовки финансовой отчетности может снизить риски ошибок при обработке финансовой информации. И, напротив, неспособность руководства субъекта обеспечить достаточные ресурсы для принятия соответствующих мер в ответ на риски безопасности, связанные с ИТ, может

негативно повлиять на систему внутреннего контроля в результате внесения неправомерных изменений в компьютерную программу или в данные или в результате обработки несанкционированной операции.

74. Существование удовлетворительной контрольной среды может являться позитивным фактором при оценке аудитором рисков существенных искажений и, в соответствии с параграфом 5 МСА 330, повлиять на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур. В частности это может помочь снизить риск мошенничества, хотя удовлетворительная контрольная среда не является абсолютной защитой против мошенничества. И наоборот, недостатки в контрольной среде могут уменьшить эффективность средств контроля и, соответственно, являться негативным фактором при оценке аудитором рисков существенных искажений, особенно, в отношении мошенничества.

75. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенные искажения в классах операций, сальдо счетов, раскрытиях и соответствующих утверждениях. Аудитор обычно рассматривает влияние прочих компонентов вместе с контрольной средой при оценке рисков существенных искажений; например, мониторинг средств контроля и осуществление конкретных контрольных действий.

Процесс оценки рисков субъектом

76. **Аудитор должен получить представление о процессе, используемом субъектом для определения предпринимательских рисков, связанных с целями финансовой отчетности, и принятия решений о действиях в отношении этих рисков, а также результатов таких действий.** Процесс определяется как «процесс оценки рисков субъектом» и формирует базу, на основе которой руководство субъекта определяет риски для последующего управления ими.

77. При оценке организации и внедрения процесса оценки рисков субъектом аудитор определяет, как руководство субъекта выявляет предпринимательские риски, относящиеся к финансовой отчетности, оценивает значительность этих рисков и

вероятность их возникновения, а также определяет действия, которые необходимо предпринять в отношении этих рисков. Если процесс оценки рисков субъектом соответствует обстоятельствам, он помогает аудитору при определении рисков существенных искажений.

78. Аудитор проводит опрос в отношении предпринимательских рисков, выявленных руководством субъекта, и рассматривает вопрос о том, могут ли они вызвать риск существенных искажений. В ходе аудита аудитор может выявить риск существенного искажения, который не смогло обнаружить руководство субъекта. В таких случаях аудитор должен определить, лежал ли какой-либо риск в основе такого выявленного риска, который принадлежит к виду рисков, которые должны были быть обнаружены в ходе оценки риска субъектом, и если да, то почему этот процесс не обнаружил такой риск, и оправдан ли такой процесс при данных обстоятельствах. Если в результате аудитор заключает, что имеются существенные недостатки в процессе оценки риска субъектом, то аудитор должен сообщить об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями, в соответствии с параграфом 120.

79. В небольших субъектах руководство может и не иметь формального процесса по оценке рисков в соответствии с параграфом 76. Имея дело с такими субъектами, аудитор должен обсудить с руководством субъекта, как определяются предпринимательские риски и как они устраняются.

Информационная система, включая соответствующие бизнес процессы, имеющие отношение к финансовой отчетности и процессу информирования

80. Информационная система, работающая на цели подготовки финансовой отчетности и включающая в себя бухгалтерскую систему, состоит из процедур и записей, разработанных для инициирования, отражения, записи, и обработки операций, а также подготовки отчетности по операциям (равно как и событиям и условиям) и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

81. Аудитор должен получить представление об информационной системе, включая соответствующие бизнес процессы, имеющие отношение к финансовой отчетности, включая следующее:

- **Классы операций, являющиеся значительными для финансовой отчетности.**
- **Процедуры, как в ручной, так и в автоматизированной системе, посредством которых операции инициируются, отражаются, обрабатываются и признаются в финансовой отчетности.**
- **Соответствующие бухгалтерские записи, в электронной форме или на бумажных носителях, подтверждающие информацию, а также специфические счета финансовой отчетности в отношении инициирования, отражения, обработки и представления информации об операциях.**
- **Как информационная система фиксирует события и условия, которые не попадают в рамки класса операций, являющиеся значительными для финансовой отчетности.**
- **Процесс подготовки финансовой отчетности, используемый для подготовки финансовой отчетности субъекта, включая значительные расчетные оценки и раскрытия.**

82. При получении этого знания аудитор учитывает процедуры, используемые для передачи информации из системы обработки операций в главную книгу или систему подготовки финансовой отчетности. Аудитор также изучает процедуры, используемые субъектом для получения информации, имеющей отношение к финансовой отчетности, т.е. события и условия, не являющиеся операциями, такие как амортизация и износ активов и изменения в возвратности дебиторской задолженности.

83. Информационная система субъекта обычно подразумевает использование стандартных журнальных проводок, применяемых на постоянной основе для отражения в главной книге, таких как продажи, покупки, выплата наличных или для отражения расчетных оценок, периодически производимых руководством

субъекта, например, изменения в оценке безнадежной задолженности.

84. Процесс подготовки финансовой отчетности субъекта также включает использование нестандартных журнальных проводок для отражения единичных, необычных операций или корректировок. Примерами таких проводок являются корректировки при консолидации и проводки по объединению бизнеса или выбытиям, или разовые оценки, такие как обесценение активов. В ручной системе, основанной на ведении бухгалтерских книг на бумажных носителях, нестандартные журнальные проводки могут определяться путем инспектирования бухгалтерских книг, журналов и подтверждающей документации. Однако, при использовании автоматизированных процедур для ведения главной книги и подготовки финансовой отчетности, такие проводки могут существовать только в электронной форме, и их легче определить с помощью компьютеризированных приемов аудита (КПА).

85. Подготовка финансовой отчетности субъекта включает процедуры, разработанные для обеспечения сбора, отражения, обработки, обобщения и надлежащего признания в финансовой отчетности информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с применяемой основой предоставления финансовой отчетности.

86. Для получения представления аудитор рассматривает риски существенных искажений, связанные с игнорированием средств контроля над журнальными проводками и нестандартными журнальными проводками. Например, автоматизированные процессы и средства контроля могут снизить риск неумышленной ошибки, но не исключают риска того, что люди могут обойти такие автоматизированные процессы, например, путем изменения сумм, которые автоматически передаются в главную книгу или систему финансовой отчетности. Более того, аудитор поддерживает допущение о том, что при использовании ИТ для автоматической передачи информации, видимых доказательств вмешательства в информационную систему либо нет вообще, либо они незначительны.

87. Аудитор также должен получить предствлаение о том, как разрешается вопрос с неправильной обработкой операций, например, создаются ли в автоматическом режиме файлы с реестром сомнительных операций, и как такие файлы используются субъектом для своевременного рассмотрения таких сомнительных операций, а также как обрабатываются и учитываются факты игнорирования или обхода системы.

88. Аудитор должен получить такое представление об информационной системе субъекта, связанной с финансовой отчетностью, которое является обоснованным при данных обстоятельствах субъекта. Такое представление включает в себя понимание того, как операции возникают в бизнес процессе субъекта. Бизнес процесс субъекта трактуется как деятельность, направленная на разработку, покупку, производство, продажу и распространение продукции и услуг субъекта; на обеспечение соответствия законодательству и нормативным актам; на отражение информации, включая бухгалтерскую и финансовую информацию.

89. **Аудитор должен изучить, как субъект информирует о роли и ответственности за подготовку финансовой отчетности, а также о значительных вопросах, связанных с финансовой отчетностью.** Процесс информирования направлен на обеспечение понимания каждой роли и соответствующей ответственности в рамках системы внутреннего контроля над финансовой отчетностью и может принимать такие формы как, руководство по политике и руководство по финансовой отчетности субъекта. Он также определяет для персонала то, как его деятельность в рамках информационной системы по подготовке финансовой отчетности связана с работой других лиц, и о способах информирования об исключительных случаях руководства субъекта более высокого уровня. Отрытые каналы информирования помогают гарантировать, что руководство субъекта было проинформировано обо всех отклонениях и предприняло соответствующие действия в отношении таких отклонений. Понимание аудитором процесса информирования, имеющем отношение к вопросам финансовой отчетности, также включает понимание процесса обмена информацией между руководством субъекта и лицами,

наделенными руководящими полномочиями, в частности комитетом по аудиту, а также процесс внешнего информирования, например, регулирующих органов.

Действия по контролю

90. **Аудитор должен получить достаточное представление о действиях по контролю для оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений и разработки дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам. Действия по** контролю представляют собой политику и процедуры, помогающие гарантировать выполнение директив руководства субъекта; например, того, что были предприняты необходимые действия в отношении рисков, которые могут помешать в достижении субъектом своих целей. Действия по контролю в рамках автоматизированной или ручной системы имеет разные цели и применяются на разных организационных и функциональных уровнях. Можно привести следующие примеры конкретных действий по контролю:

- Авторизация;
- Обзор результатов деятельности;
- Обработка информации;
- Физический контроль;
- Разделение обязанностей.

91. При получении представления о действиях по контролю аудитор основное внимание уделяет тому, могут ли конкретные действия по контролю, взятые в отдельности или в совокупности с другими действиями по контролю, предотвратить или обнаружить и исправить существенные искажения в классах операций, сальдо счетов или раскрытиях, и каким образом это происходит. Действия по контролю, значимые для аудита, - это такие действия по контролю, в отношении которых аудитор считает необходимым получить знание для оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений и для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски. Аудит не требует знания всех действий по контролю, связанных с каждым значительным классом операций, сальдо счетов и раскрытием в

финансовой отчетности или с соответствующими утверждениями. Особое внимание аудитор должен уделять определению и получению представления о действиях по контролю, имеющих отношение к тем областям, в которых вероятность возникновения существенных искажений наиболее высока, по мнению аудитора. Если несколько действий по контролю преследуют одни и те же цели, необходимо получить представление о каждом действии по контролю, связанном с такой целью.

92. Аудитор рассматривает знание о наличии или отсутствии действий по контролю, полученное в ходе изучения других компонентов системы внутреннего контроля, при определении необходимости получения дополнительных знаний о действиях по контролю. При изучении того, являются ли действия по контролю значимыми для аудита, аудитор рассматривает выявленные им риски, которые могут привести к существенным искажениям. Кроме того, действия по контролю имеют значение для аудита, если аудитор должен оценить их в соответствии с параграфами 113 и 115.

93. **Аудитор должен получить представление о том, как субъект реагирует на риски, возникающие в связи с использованием ИТ.** Использование ИТ влияет на способ осуществления действий по контролю. Аудитор должен изучить, адекватно ли субъект реагирует на риски, связанные с использованием ИТ, путем установления общих эффективных средств контроля в информационных технологиях и средств контроля прикладных программ. С точки зрения аудитора, средства контроля над системами ИТ, являются эффективными, если они поддерживают целостность информации и безопасность данных, которые данные системы обрабатывают.

94. Общие средства контроля в информационных технологиях представляют собой политику и процедуры, связанные со многими прикладными программами и поддерживающие эффективное функционирование средств контроля над прикладными программами, содействуя обеспечению надлежащей работы информационной системы. Общие средства контроля в информационных технологиях, поддерживающие целостность информации и безопасность данных, обычно включают средства контроля над следующими компонентами:

- Информационными центрами и сетями.

- Приобретением, изменением и обслуживанием системного программного обеспечения.
- Безопасностью доступа.
- Приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных систем.

Обычно они внедряются для решения проблем с рисками, описанными в параграфе 60.

95. Средства контроля над прикладными программами представляют собой ручные или автоматизированные процедуры, которые обычно применяются на уровне бизнес процессов. Средства контроля над прикладными программами могут иметь своей целью предупреждение или обнаружение и могут быть разработаны для обеспечения целостности бухгалтерских записей. Соответственно, средства контроля над прикладными программами относятся к процедурам, используемым для инициирования, отражения, обработки и подготовки отчетности по операциям или прочей финансовой информации. Эти средства контроля помогают гарантировать, что осуществленные операции были санкционированы, полностью и точно отражены и обработаны. Примеры таких средств контроля включают контрольные проверки ввода данных и проверки числовой последовательности путем ручной проверки отчетов по отклонениям или исправлениям на дату ввода данных.

Мониторинг средств контроля

96. **Аудитор должен получить представление об основных видах деятельности, которые субъект использует для мониторинга средств внутреннего контроля над финансовой отчетностью, включая деятельность, связанную с действиями по контролю, которые являются значимыми для аудита, а также о том, как субъект инициирует корректирующие действия в отношении средств контроля.**

97. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективности внутреннего контроля с течением времени. Он включает своевременную оценку организации и функционирования средств контроля и выполнение необходимых

корректирующих действий, модифицированных с учетом изменений в условиях. Руководство субъекта осуществляет мониторинг средств контроля посредством постоянных мер, отдельных оценок, или сочетания указанных действий. Постоянный мониторинг часто является неотъемлемой частью обычной повторяющейся деятельности субъекта и включает регулярные управленческие и надзорные действия.

98. Во многих субъектах внутренние аудиторы или персонал, выполняющий схожие функции, вносят свой вклад в мониторинг деятельности субъекта. См. МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита», где содержится дополнительное руководство. Мониторинг деятельности, осуществляемый руководством субъекта, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, таких как жалобы заказчиков и комментарии регулирующего органа, которые могут указывать на проблемы или выделять области, нуждающиеся в усовершенствовании.

99. Большая часть информации, используемой при мониторинге, может быть представлена информационной системой субъекта. Если руководство субъекта допускает, что информация, используемая для мониторинга, является точной, не имея оснований для такого заключения, в информации могут присутствовать ошибки, потенциально ведущие руководство субъекта к неправильным заключениям по результатам мониторинга деятельности. Аудитор должен получить знания об источниках информации, связанной с мониторингом деятельности субъекта, а также об обосновании заключения руководства субъекта о том, что информация является достаточно надежной для этих целей. Если аудитор намеревается использовать информацию субъекта, представленную для мониторинга, такую как отчеты внутренних аудиторов, аудитор должен изучить вопрос о том, является ли такая информация достаточно надежной и детализированной для целей аудитора.

Оценка рисков существенных искажений

100. Аудитор должен определить и оценить риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне

утверждений по классам операций, сальдо счетов и раскрытиям. В этих целях, аудитор:

- Определяет риски в ходе получения представления о субъекте и его среде, включая соответствующие средства контроля, связанные с рисками, и путем изучения классов операций, сальдо счетов и раскрытий в финансовой отчетности;
- Соотносит выявленные риски с тем, что может пойти неправильно на уровне утверждений;
- Изучает, настолько ли значительны риски, чтобы привести к существенным искажениям финансовой отчетности; и
- Изучает вероятность того, что риски могут привести к существенным искажениям финансовой отчетности.

101. Аудитор использует информацию, собранную при выполнении процедур по оценке риска, включая аудиторские доказательства, полученные при оценке организации средств контроля и определении того, были ли они внедрены, в качестве аудиторских доказательств для обоснования оценки риска. Аудитор использует оценку риска для определения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

102. Аудитор должен определить, связаны ли выявленные риски существенных искажений с определенным классом операций, сальдо счетов и раскрытиями, а также с соответствующими утверждениями, или они больше относятся к финансовой отчетности в целом и потенциально влияют на многие утверждения. Последние риски (риски на уровне финансовой отчетности) могут возникнуть, в частности, из-за слабой контрольной среды.

103. Характер рисков, возникающих в результате слабой контрольной среды, таков, что они не могут быть ограничены отдельными рисками существенных искажений определенных операций, сальдо счетов и раскрытий. Более того, недостатки, такие как недостаточная компетентность руководства субъекта, могут оказывать значительное влияние на финансовую отчетность и могут потребовать общей реакции аудитора.

104. При проведении оценки рисков аудитор может определить средства контроля, которые могут предотвратить или

обнаружить и исправить существенные искажения в определенных утверждениях. Обычно аудитор получает представление о средствах контроля и связывает их с утверждениями в контексте процессов и систем, в которых они существуют. Это необходимо делать, так как отдельные средства контроля часто не могут сами смягчить риск. Часто только несколько средств контроля вместе с другими элементами системы внутреннего контроля могут оказаться достаточными для смягчения риска.

105.И наоборот, некоторые действия по контролю могут оказывать определенное влияние на отдельные утверждения, присущие определенному классу операций или сальдо счетов. Например, действия по контролю, которые субъект использует для того, чтобы его персонал правильно провел и отразил годовую инвентаризацию запасов, напрямую связаны с утверждениями о существовании и полноте в отношении сальдо счета запасов.

106. Средства контроля могут быть напрямую или косвенно связаны с утверждением. Чем более косвенный характер носит такая связь, тем менее эффективным будет средство контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении искажений в соответствующем утверждении. Например, обзор реализации менеджером по продажам в определенных торговых точках по регионам, как правило, только косвенно связан с утверждением о полноте в отношении дохода от реализации. Соответственно, он будет менее эффективным для снижения рисков по этому утверждению, чем средства контроля, напрямую связанные с этим утверждением, такие как сверка отгрузочных документов со счетами.

107. Представление аудитора о системе внутреннего контроля может вызвать сомнения в возможности провести аудит финансовой отчетности субъекта. Сомнения в отношении честности руководства субъекта могут быть настолько серьезными, что могут привести аудитора к заключению, что риск искажения информации руководством субъекта в финансовой отчетности настолько велик, что провести аудит невозможно. Также сомнения в состоянии и надежности учетных записей субъекта могут привести аудитора к заключению, что маловероятно получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения

без оговорок по финансовой отчетности. В таких обстоятельствах аудитор рассматривает варианты выдачи мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, но в некоторых случаях единственным выходом для аудитора может быть только отказ от соглашения.

Значительные риски, требующие специального рассмотрения аудитором

108. **В процессе оценки рисков в соответствии с параграфом 100 аудитор должен определить, какие из выявленных рисков, являются, по суждению аудитора, рисками, требующими специального рассмотрения в ходе аудита (такие риски рассматриваются как «значительные риски»)**. Кроме того, МСА 330, параграфы 44 и 51, описывает последствия для аудиторских процедур по определению рисков как значительные.

109. Определение значительных рисков, возникающих в большинстве соглашений по аудиту, является вопросом профессионального суждения. При применении такого суждения аудитор исключает влияние идентифицированных средств контроля, связанных с рисками, чтобы определить, являются ли характер риска, возможная величина потенциальных искажений, включая вероятность того, что риск может вызвать множественные искажения, а также вероятность возникновения риска, таковыми, что они могут потребовать специального рассмотрения аудитором. При рутинных, несложных операциях, подлежащих систематической обработке, меньше вероятность возникновения значительных рисков, поскольку неотъемлемые риски в данном случае ниже. С другой стороны, значительные риски обычно происходят от предпринимательских рисков, которые могут привести к существенным искажениям. При изучении характера рисков аудитор рассматривает определенные вопросы, включая следующее:

- Является ли риск риском мошенничества.
- Связан ли риск с последними значительными экономическими, бухгалтерским или прочим событиями и, следовательно, требует особого внимания.
- Сложность операций.

- Связан ли риск со значительными операциями со связанными сторонами.
- Степень субъективности при оценке финансовой информации, связанной с риском, особенно, информации, в которой присутствует большая степень неопределенности в отношении оценки.
- Связан ли риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности субъекта, или операциями, которые являются необычными по другим причинам.

110. Значительные риски часто связаны со значительными нестандартными операциями или вопросами, являющимися предметом профессионального суждения. Нестандартные операции – это операции, являющиеся необычными, либо по причине характера, либо по причине размера, и поэтому возникают не так часто. Вопросы, являющиеся предметом профессионального суждения, включают разработку расчетных оценок, в отношении которых существует значительная неопределенность в оценке.

111. Вероятность возникновения риска существенных искажений может быть больше для рисков, связанных со значительными нестандартными операциями и возникающих в связи со следующими ситуациями:

- Большая степень вмешательства руководства субъекта в определение порядка учета.
- Большая степень ручного вмешательства в сбор и обработку данных.
- Сложные расчеты или бухгалтерские принципы.
- Характер нестандартных операций, осложняющий внедрение эффективных средств контроля над такими рисками.

112. Вероятность возникновения риска существенных искажений может быть больше для рисков, связанных со значительными вопросами, являющимися предметом профессионального суждения, которое предусматривает разработку расчетных оценок, и возникающих в связи со следующими ситуациями:

- Принципы бухгалтерского учета в отношении расчетных оценок или признания доходов могут трактоваться по-разному.
- Требуемые суждения могут быть субъективными, сложными или предусматривать допущения в отношении влияния будущих событий, например, суждения о справедливой стоимости.

113. **В отношении неоцененных аудитором значительных рисков аудитор должен оценить организацию соответствующих средств контроля субъекта, включая надлежащие действия по контролю, и определить, были ли они внедрены.** Знание средств контроля субъекта, связанных со значительными рисками, требуется для представления аудитору соответствующей информации для разработки эффективного аудиторского подхода. Руководство субъекта должно знать о значительных рисках; но в отношении рисков, связанных со значительными нестандартными операциями или вопросами, являющимися предметом профессионального суждения, гораздо меньше вероятность того, что они попадут под действие обычных средств контроля. Таким образом, знание аудитора о том, разработал ли и внедрил ли субъект средства контроля для таких значительных рисков, включает определение того, предприняло ли руководство субъекта ответные действия в отношении таких рисков и были ли внедрены такие средства контроля, как обзор допущений старшим руководством субъекта или экспертами, формальные процессы по оценке или утверждению лицами, наделенными руководящими полномочиями, в отношении таких рисков. Например, в случае разовых событий, таких как получение извещения о значительных судебных разбирательствах, рассмотрение ответных действий субъекта будет включать вопросы о том, были ли они переданы соответствующим экспертам (например, внешним и внутренним консультантам по юридическим вопросам), была ли сделана оценка потенциальных последствий, и как предполагается раскрыть эти обстоятельства в финансовой отчетности.

114. Если руководство субъекта не отреагировало должным образом посредством внедрения средств контроля над значительными рисками и если в результате аудитор приходит к заключению о наличии существенных недостатков в системе внутреннего

контроля субъекта, аудитор должен сообщить об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями, в соответствии с параграфом 120. При таких обстоятельствах аудитор также рассматривает последствия для аудиторской оценки рисков.

Риски, в отношении которых процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства

115. В рамках оценки рисков в соответствии с параграфом 100 аудитор должен оценить организацию и установить факт внедрения средств контроля субъекта, включая соответствующие действия по контролю в отношении рисков, по которым, в соответствии с суждением аудитора, невозможно снизить риски существенных искажений на уровне утверждений до приемлемо низкого уровня при помощи аудиторских доказательств, полученных только от процедур проверки по существу. Последствия для дальнейших аудиторских процедур по определению рисков описаны в параграфе 25 МСА 330.

116. Знание информационной системы субъекта, связанной с финансовой отчетностью, позволяет аудитору определить риски существенных искажений, которые напрямую связаны с отражением обычных классов операций или сальдо счетов и подготовкой надежной финансовой отчетности; эти риски включают риск неточной или неполной обработки. Обычно такие риски относятся к значительным классам операций, таким как доходы, закупки, поступления и выплаты денежных средств.

117. Характеристики обычных ежедневных хозяйственных операций часто допускают высокую автоматизацию обработки с небольшим ручным вмешательством или вообще без оного. При таких обстоятельствах может оказаться невозможным выполнять только процедуры проверки по существу в отношении рисков. Например, если значительный объем информации инициируется, отражается, и обрабатывается в электронном виде, равно как и отчеты по такой информации, как, например, в интегрированных системах, аудитор может прийти к выводу, что невозможно разработать эффективные процедуры проверки по существу,

которые предоставят достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие классы операций или сальдо счетов не содержат существенных искажений. В таких случаях аудиторские доказательства могут быть доступны только в электронной форме, и их достаточность и надлежащий характер обычно зависят от эффективности средств контроля над их точностью и полнотой. Более того, возможность того, что информация будет неправомерно инициирована или изменена, и это не будет обнаружено, может возрасти, если информация инициируется, отражается, обрабатывается или по ней предоставляется отчетность только в электронной форме и соответствующие средства контроля неэффективны.

118. Примеры ситуаций, когда аудитор может счесть невозможным разработать эффективные процедуры проверки по существу, которые сами по себе предоставляют достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что определенные утверждения не содержат существенных искажений, включают следующее:

- Субъект, ведущий свой бизнес с использованием ИТ для инициирования заказов на закупку и доставку товара в соответствии с предписанными правилами о том, что заказывать и в каком количестве, и автоматизированного проведения оплаты поставщикам на основании ввода в систему подтверждения получения товара и условий оплаты. Другой документации по размещению заказов или доставке товаров, кроме как документации, производимой системой ИТ, нет.
- Субъект, который предоставляет услуги заказчикам через электронные средства (например, провайдеры Интернет услуг или телекоммуникационные компании) и использует ИТ для создания реестра услуг, предоставленных заказчикам, выставления и обработки счетов за оказанные услуги, а также автоматизированного отражения этих сумм в электронных бухгалтерских записях, являющихся частью системы, используемой для подготовки финансовой отчетности.

Пересмотр оценки рисков

119. Оценка аудитором рисков существенных искажений на уровне утверждений основывается на доступных аудиторских доказательствах и может измениться в ходе аудита при получении дополнительных аудиторских доказательств. В частности, оценка рисков может основываться на ожиданиях, что средства контроля функционируют эффективно при предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне утверждений. При выполнении тестов средств контроля с целью получения аудиторских доказательств эффективности функционирования таких средств контроля аудитор может получить аудиторские доказательства, что средства контроля не были эффективны на определенные даты в течение аудита. Аналогичным образом, при выполнении процедур проверки по существу аудитор может обнаружить искажения в суммах или частоту большую, чем это предполагается аудиторской оценкой рисков. Если аудитор получает аудиторские доказательства в результате выполнения аудиторских процедур, противоречащие аудиторским доказательствам, на основании которых аудитор произвел первоначальную оценку, аудитор должен пересмотреть оценку и, соответственно, модифицировать дальнейшие запланированные аудиторские процедуры. См. параграфы 66 и 70 МСА 330 для получения дальнейшего руководства.

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта

120. **Аудитор должен сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству субъекта соответствующего уровня о существенных недостатках в организации или внедрении средств внутреннего контроля, которые привлекли внимание аудитора.**

121. Если аудитор выявил риски существенных искажений, которые не контролируются субъектом, или в отношении которых установлены неадекватные средства контроля, или если, по суждению аудитора, имеются существенные недостатки в процессе оценки риска субъектом, аудитор должен включить эти существенные недостатки системы внутреннего контроля в сообщение об

аспектах аудита, имеющих значение для управления. См. МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

Документация

122. Аудитор должен отражать в рабочих документах:

(а) Обсуждение с командой по проекту подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством или ошибкой, а также достигнутые значительные решения;

(б) Ключевые элементы звания, полученного в отношении каждого аспекта субъекта и его среды, определенного в параграфе 20, включая каждый компонент системы внутреннего контроля, описанный в параграфе 43, для оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности; источники информации, из которых было получено знание; и процедуры по оценке рисков;

(в) Выявленные и оцененные риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в соответствии с параграфом 100; и

(г) Идентифицированные риски и соответствующие средства контроля, оцениваемые в соответствии с требованиями параграфов 113 и 115.

123. Способ документирования этих вопросов является вопросом профессионального суждения аудитора. В частности, результаты оценки рисков могут отражаться в рабочих документах отдельно или могут быть задокументированы как часть документации дальнейших аудиторских процедур (см. параграф 73 МСА 330 для получения дополнительного руководства). Примеры обычных методов, используемых отдельно или в сочетании друг с другом, включают повествовательное описание, вопросники, контрольные листы и графики реализации проекта. Эти методы могут также оказаться полезными при отражении в рабочих документах аудиторской оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. На форму и содержание этой документации влияют характер, размер и

сложность структуры субъекта и его системы внутреннего контроля, доступность информации субъекта, методология и инструменты аудита, используемая в ходе аудита. Например, документирование представления о сложной информационной системе, в которой большой объем информации инициируется, отражается, и обрабатывается в электронной форме, равно как и отчеты по такой информации, может включать графики, вопросники и таблицы решений. Что касается информационных систем, не использующих ИТ или использующих ИТ в ограниченном объеме, или по которым обрабатывается небольшое количество операций (например, долгосрочная задолженность), документирование в виде меморандума может оказаться достаточным. Как правило, чем более сложной структурой обладает субъект и чем больше масштаб аудиторских процедур, выполняемых аудитором, тем более обширной будет аудиторская документация. МСА 230 «Аудиторская документация» представляет руководство в отношении документации в контексте аудита финансовой отчетности».

Дата вступления в силу

124. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *При выполнении аудита субъектов государственного сектора аудитору необходимо принимать во внимание нормативно-правовую базу и прочие положения, постановления и предписания министерств, влияющие на мандат аудитора, а также любые особые требования к аудиту. Таким образом, при получении представления о нормативно-правовой базе в соответствии с параграфом 22 данного МСА аудиторы должны принимать во внимание законодательство и соответствующие органы, регулирующие деятельность субъекта. Аналогичным образом, в отношении параграфа 30 данного МСА аудитор должен осознавать, что «цели руководства» субъекта государственного сектора могут подвергаться влиянию вопросов ответственности перед обществом и могут включать цели,*

вытекающие из требований законодательства, нормативных актов, постановлений правительства и предписаний министерств;

2. *Параграфы 47-53 данного МСА описывают средства контроля, которые являются значимыми для аудита. Аудиторы государственного сектора часто имеют дополнительные обязательства в отношении системы внутреннего контроля, например, представление отчетности по соответствию установленному Кодексу практики. Аудиторы государственного сектора также могут иметь обязательство по представлению отчета о соответствии определенному законодательству. Проводимый ими обзор системы внутреннего контроля может быть более обширным и более подробным.*

3. *Параграфы 120 и 121 данного МСА описывают процесс информирования о недостатках. На аудиторов государственного сектора могут накладываться дополнительные требования по информированию или подготовке отчетов. Например, отчет по недостаткам системы внутреннего контроля должен быть представлен в законодательные или другие государственные органы.*

Приложение 1

Знание субъекта и его среды

Данное приложение представляет дополнительное руководство по вопросам, которые аудитор может рассмотреть при получении знания об отраслевых, регулирующих и прочих внешних факторах, влияющих на субъект, включая применяемую основу представления финансовой отчетности; о характере субъекта; целях, стратегиях и соответствующих предпринимательских рисках; оценке и обзоре финансовых результатов субъекта. Представленные примеры охватывают широкий круг вопросов, которые могут быть применены ко многим соглашениям, однако, не все вопросы будут иметь место в каждом соглашении, и данный перечень не обязательно является полным. Дополнительное руководство по системе внутреннего контроля содержится в Приложении 2.

Отраслевые, регулирующие и прочие внешние факторы, включая применяемую основу представления финансовой отчетности

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть, включают следующие:

- Условия, сложившиеся в отрасли
  - Рынок и конкуренция, включая спрос, производительность и ценовую конкуренцию
  - Цикличная или сезонная деятельность
  - Технологии производства, связанные с продукцией субъекта
  - Поставка электроэнергии и ее себестоимость
- Регулирующая среда
  - Принципы бухгалтерского учета и практика, принятая в отрасли
  - Нормативная база для регулируемой отрасли
  - Законодательство и нормативные акты, оказывающие значительное влияние на деятельность субъекта

    - Нормативная база

    - Пряме надзорные действия

- Налогообложение (корпоративные и прочие налоги)
- Политика правительства, влияющая на ведение бизнеса субъектом

  - Денежно-кредитный, в том числе валютный, контроль;

  - Фискальная политика

  -Финансовые стимулы (например, программы помощи правительства)

  - Тарифы, ограничения на торговлю

- Экологические требования, влияющие на отрасль и бизнес субъекта

- Прочие внешние факторы, влияющие на бизнес субъекта
  - Общий уровень экономической активности (например, рост или спад)
  - Процентные ставки и доступность финансирования
  - Инфляция, ревальвация валюты

Характер субъекта

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть, включают следующие:

Хозяйственная деятельность

- Характер источников доходов (например, производство, оптовая торговля, банковская деятельность, страхование и прочие финансовые услуги, торговля на импорт/экспорт, коммунальные услуги, транспортировка, высокотехнологичные продукты и услуги)
- Продукция или услуги и рынки (например, основные поставщики и подрядчики, условия оплаты, норма прибыли, рыночная ниша, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продуктов, гарантии, портфель заказов, тенденции, маркетинговая стратегия и цели, процесс производства)
- Ведение бизнеса (например, этапы и методы производства, сегменты бизнеса, доставка продукции и услуг, описание сокращающихся или расширяющихся операций)

- Альянсы, совместные предприятия и аутсорсинг
- Участие в электронной коммерции, включая продажи и маркетинговую деятельность через Интернет
- Географическое рассредоточение и отраслевая сегментация
- Расположение производственных мощностей, складов и офисов
- Основные заказчики
- Важные поставщики запасов и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, методы поставок такие как «точно в срок»)
- Занятость (например, местонахождение, обеспечение людскими ресурсами, уровень заработной платы, контракты с профсоюзами, пенсионные и прочие выгоды по завершению трудовой деятельности, опционы на акции и поощрительные премии, государственное регулирование вопросов найма)
- Исследования и разработки, соответствующие расходы
- Операции со связанными сторонами

Инвестиции

- Приобретения, слияния или реализация бизнеса (планируемые или осуществленные в недавнем прошлом)
- Инвестиции, размещение ценных бумаг и займов
- Капитальные инвестиции, включая инвестиции в основные средства и технологии, а также любые недавние или планируемые изменения
- Инвестиции в неконсолидированные субъекты, включая партнерства, совместные предприятия и субъекты специального назначения

Финансирование

- Структура группы – основные дочерние компании и ассоциированные субъекты, включая консолидированные и неконсолидированные структуры
- Структура задолженности, включая условия, ограничения, гарантии и забалансовое финансирование
- Аренда основных средств для использования в бизнесе

- Владельцы на праве собственности (местные, иностранные, деловая репутация и опыт)
- Связанные стороны
- Использование производных финансовых инструментов

Финансовая отчетность

- Принципы бухгалтерского учета и практика, принятая в отрасли
- Практика признания доходов
- Учет справедливой стоимости
- Запасы (например, местонахождение, количество)
- Активы, обязательства и операции в иностранной валюте
- Значительные категории, характерные для отрасли (например, займы и инвестиции для банков, дебиторская задолженность и запасы для производственных компаний, исследования и разработки для фармацевтических компаний)
- Учет необычных или сложных операций, включая учет в спорных или вновь появляющихся сферах (например, учет вознаграждения, основанного на стоимости акций)
- Представление финансовой отчетности и раскрытие информации

Цели, стратегии, и соответствующие предпринимательские риски

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть, включают следующие:

- Существование целей (т.е. как субъект реагирует на отраслевые, регулирующие и прочие внешние факторы), связанных, например, со следующим:
  - События в отрасли (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если у субъекта нет персонала или опыта, чтобы отреагировать на изменения)
  - Новые продукты и услуги (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если существует высокая ответственность производителя перед потребителем за продукт)
  - Расширение бизнеса (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если спрос не был правильно

оценен);

- Новые требования к бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неправильном или неполном внедрении, или повышенных затратах)
- Требования регулирующих органов (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если присутствуют повышенные правовые риски)
- Текущие и будущие потребности в финансировании (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при прекращении финансирования по причине неспособности субъекта выполнить требования);
- Использование ИТ (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при несовместимости системы и процессов)

- Последствия внедрения стратегии, в частности, последствия, которые могут привести к введению новых требований по бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неполном или неправильном внедрении)

Оценка и обзор финансовых результатов субъекта

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть, включают следующие:

- Ключевые коэффициенты и производственная статистика
- Ключевые показатели деятельности
- Оценка результатов работы сотрудников и политика поощрений
- Тенденции
- Использование прогнозов, бюджетов и анализ отклонений
- Отчеты аналитиков и рейтинговых агентств
- Анализ конкурентов
- Отслеживание результатов по периодам (рост доходов, прибыльность, леверидж)

Приложение 2

Компоненты системы внутреннего контроля

1. В соответствии с параграфом 43 и параграфами 67-99 система внутреннего контроля состоит из следующих компонентов:

   (а) Контрольная среда;

   (б) Процесс оценки рисков субъектом;

   (в) Информационная система, включая соответствующие бизнес процессы, связанные с финансовой отчетностью, и процесс информирования;

   (г) Действия по контролю; и

   (д) Мониторинг средств контроля.

   Данное приложение объясняет вышеуказанные компоненты в той степени, в которой они связаны с аудитом финансовой отчетности.

Контрольная среда

2. Контрольная среда включает отношение, осведомленность и действия руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, в отношении внутреннего контроля и его важности для субъекта. Контрольная среда также включает функции по управлению и руководству и устанавливает общую атмосферу организации, которая оказывает влияние на осознание необходимости внутреннего контроля персоналом. Это является базой для эффективного внутреннего контроля, который обеспечивает дисциплину и структуру.

3. Контрольная среда охватывает следующие элементы:

   (а) *Информирование о принципах честности и этических ценностях и их внедрение.* Эффективность средств контроля не может подняться выше честности и этических ценностей людей, которые создают, управляют и осуществляют мониторинг таких средств контроля. Честность и этические ценности являются важными элементами контрольной среды, которые оказывают влияние на эффективность разработки, управления и мониторинга прочих компонентов системы внутреннего контроля. Честность и этическое поведение

являются продуктом этических и поведенческих стандартов субъекта, того, как они доводятся до сведения и как внедряются в практику. Они включают действия руководства субъекта по устранению или снижению стимулов и соблазнов, которые могут подтолкнуть персонал к участию в нечестных, незаконных или неэтических действиях. Они также включают ознакомление

персонала с этическими и поведенческими стандартами с помощью программных заявлений, кодексов поведения и личного примера.

(б) *Приверженность принципам профессиональной компетентности*. Профессиональная компетентность – это знания и навыки, необходимые для выполнения задач, составляющих работу сотрудника. Приверженность принципам профессиональной компетентности подразумевает рассмотрение руководством субъекта уровня профессиональной компетентности, необходимого для определенных должностей, а также того, как этот уровень трансформируется в требуемые навыки и знания.

(в) *Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями.* На осознание субъектом необходимости контроля значительно влияют лица, наделенные руководящими полномочиями. Характеристики лиц, наделенных руководящими полномочиями, включают независимость от руководства субъекта, их опыт и статус, масштаб их участия и наблюдение за деятельностью, информация, которую они получают, степень, в которой сложные вопросы определяются и рассматриваются руководством субъекта, и их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами. Важность ответственности лиц, наделенных руководящими полномочиями, признается в кодексах практики, прочих положениях и руководствах, разработанных для лиц, наделенных руководящими полномочиями. Прочие обязанности лиц, наделенных руководящими полномочиями, включают надзор над разработкой и эффективным выполнением процедур, связанных с поднятием тревоги в

случае обнаружения злоупотреблений, и процессом обзора эффективности системы внутреннего контроля субъекта.

(г) *Философия и стиль руководства субъекта.* Философия и стиль руководства субъекта охватывают широкий спектр различных характеристик. Такие характеристики могут включать следующее: подход руководства субъекта к принятию и мониторингу предпринимательских рисков, отношение и действия руководства субъекта, связанные с представлением финансовой отчетности (консервативный или агрессивный выбор из доступных альтернативных принципов бухгалтерского учета, честность и консерватизм, с учетом которых разрабатываются расчетные оценки); а также отношение руководства субъекта к обработке информации, бухгалтерской деятельности и персоналу.

(д) *Организационная структура.* Организационная структура субъекта представляет основу, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность субъекта, направленная на достижение его целей. Установление надлежащей организационной структуры подразумевает рассмотрение ключевых сфер полномочий и ответственности, а также соответствующих линий подотчетности. Субъект разрабатывает организационную структуру, отвечающую его требованиям. Надлежащий характер организационной структуры субъекта зависит, частично, от его размера и характера его деятельности.

(е) *Делегирование полномочий и ответственности.* Этот фактор включает метод делегирования полномочий и ответственности, связанных с операционной деятельностью, и метод установления отношений подотчетности и иерархии авторизации. Он также включает политику в отношении соответствующей бизнес практики, знания и опыта ключевого персонала, ресурсов, предоставляемых для выполнения обязанностей. Кроме того, он также включает политику и процесс информирования, направленный на то, чтобы весь персонал понимал цели субъекта, знал, как индивидуальные действия сотрудников взаимосвязаны и

какой вклад они вносят в достижение таких целей, а также понимал, как и за что он отвечает.

(ж) *Политика и практика по управлению человеческими ресурсами.* Политика и практика управления человеческих ресурсов включает рекрутинг, ориентирование, обучение, оценку, консультации, повышение, компенсации и корректирующие меры. Например, стандарты по набору наиболее квалифицированного персонала с акцентом на образовании, предыдущем опыте, прошлых достижениях, доказательствах честности и этического поведения демонстрируют стремление компании нанимать компетентных с профессиональной точки зрения и надежных людей. Политика по обучению, которая принимает во внимание будущие функции и обязанности, включает обучение в образовательных центрах и участие в семинарах, иллюстрирует ожидаемый уровень профессиональной деятельности и поведение. Повышение по службе, проводимое на основе периодической оценки результатов, демонстрирует стремление субъекта продвигать квалифицированный персонал на более высокие уровни ответственности.

Особенности применения в субъектах малого бизнеса

4. Малый бизнес может внедрять элементы системы внутреннего контроля с использованием таких способов и методов, которые отличаются от тех, что применяется в крупных компаниях. Например, субъекты малого бизнеса могут и не иметь письменного кодекса поведения, но могут установить корпоративную культуру с акцентом на важности честности и этического поведения с помощью устных сообщений и наглядного примера руководства субъекта. Аналогичным образом, в составе лиц, наделенных руководящими полномочиями, субъектов малого бизнеса может и не быть независимых или внешних членов.

Процесс оценки рисков субъектом

5. Процесс оценки рисков субъектом является процессом, который нацелен на определение предпринимательских рисков и принятие ответных мер. В целях финансовой отчетности процесс оценки рисков субъектом включает то, как руководство субъекта

определяет риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности, дающей достоверный и справедливый взгляд (или представленной справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, оценивает их значительность, определяет вероятность их возникновения и решает, какие действия предпринять в ответ. Например, процесс оценки рисков субъектом может включать то, как руководство субъекта рассматривает возможность существования неотраженных в учете операций или определяет и анализирует значительные оценки, отраженные в финансовой отчетности. Риски, связанные с надежной финансовой отчетностью, также связаны с конкретными событиями или операциями.

6. Риски, связанные с финансовой отчетностью, включают внешние и внутренние события и обстоятельства, которые могут возникнуть и отрицательно повлиять на способность субъекта инициировать, отразить, обработать и отчитаться по финансовой информации, которая соответствует утверждениями руководства субъекта в финансовой отчетности. После определения рисков руководство субъекта рассматривает их значительность, вероятность их возникновения и ответные действия по ним. Руководство субъекта может инициировать планы, программы или действия в отношении определенных рисков или может решить принять риск по причине затрат или по другим причинам. Риск может возникнуть или измениться из-за таких обстоятельств, как, например:

- *Изменения в операционной среде.* Изменения в законодательной или операционной среде могут привести к изменениям конкурентного давления и значительно изменить риски.
- *Новый персонал.* Новый персонал может иметь свою точку зрения в отношении системы внутреннего контроля или другое видение такой системы.
- *Новые или модернизированные информационные системы.*

  Значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить риски, связанные с системой внутреннего контроля.

- *Быстрый рост.* Значительное и быстрое расширение деятельности может перегрузить средства контроля и увеличить риск сбоев в системе контроля.
- *Новые технологии.* Внедрение новых технологий в производственный процесс или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.
- *Новые модели бизнеса, продукты или деятельность.* Работа в новых сферах бизнеса или операции, в которых у субъекта мало опыта, может вызвать новые риски, связанные с системой внутреннего контроля.
- *Корпоративная реструктуризация.* Реструктуризация может сопровождаться сокращением персонала и изменениями в надзоре и разделении обязанностей, которые могут изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.
- *Большой объем зарубежных операций.* Увеличение или приобретение зарубежных компаний создает новые и часто уникальные риски, которые могут повлиять на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или измененные риски, связанные с пересчетом иностранной валюты.
- *Новые требования бухгалтерского учета.* Принятие новых принципов бухгалтерского учета или изменение бухгалтерских принципов может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

Особенности применения в субъектах малого бизнеса

7. Основная концепция процесса оценки рисков субъектом применима к каждому субъекту вне зависимости от размера, но процесс оценки рисков может быть менее формальным и иметь менее сложную структуру в малом бизнесе, чем в крупных компаниях. Все субъекты должны установить цели представления финансовой отчетности, но в небольших организациях они могут быть установлены неявно, в отличие от формального закрепления в крупных субъектах. Руководство субъекта может знать о рисках, связанных с этими целями, и без использования формального процесса, а посредством прямого личного обсуждения с персоналом и внешними сторонами

Информационные системы, включая соответствующие бизнес процессы, связанные с финансовой отчетностью, и процесс информирования

8. Информационные системы состоят из инфраструктуры (физических компонентов и компонентов аппаратного обеспечения), программного обеспечения, людей, процедур и данных. В системах, осуществляемых преимущественно или только вручную, не будет инфраструктуры и программного обеспечения, или его присутствие будет незначительным. Многие информационные системы широко используют информационные технологии (ИТ).

9. Информационные системы, связанные с финансовой отчетностью, которые включают системы подготовки финансовой отчетности, состоят из процедур и записей, разработанных для инициирования, отражения, обработки и подготовки отчетности по операциям субъекта (а также условиям и событиям), учета соответствующих активов, обязательств и капитала. Операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур. Отражение включает определение и захват соответствующей информации по операциям или событиям. Обработка включает такие функции как редактирование и валидация, расчет, оценка, суммирование и сверка вне зависимости от того, выполнены ли они с помощью автоматических или ручных процедур. Отчетность включает подготовку финансовой отчетности и прочей информации в электронном или бумажном формате, которая используются субъектом при оценке и обзоре финансовых результатов субъекта и выполнении других функций. Качество информации, генерируемой системой, влияет на способность руководства субъекта принимать соответствующие решения при управлении и контроле над деятельностью субъекта, а также на способность подготовить надежную финансовую отчетность.

10. Соответственно, информационная система охватывает методы и записи, которые:

    - Определяют и отражают в учете все действительные операции.

- Своевременно и в достаточном объеме описывают операции для надлежащей классификации операций в целях финансовой отчетности.
- Определяют сумму операций, чтобы отразить их соответствующее денежное выражение в финансовой отчетности.
- Определяют период времени, в котором произошла операция, для отражения операции в соответствующем учетном периоде.
- Надлежащим образом представляют операции и соответствующие раскрытия в финансовой отчетности.

11. Процесс информирования включает изучение отдельных ролей и ответственности в рамках системы внутреннего контроля, включает степень знания персонала о том, как их деятельность, в разрезе информационной системы по подготовке финансовой отчетности, связана с работой других сотрудников, и о способах информирования об исключительных ситуациях руководства более высокого уровня. Отрытые каналы информирования помогают гарантировать, что руководство субъекта будет поставлено в известность обо всех отклонениям, и по ним будут приняты соответствующие меры.

12. Процесс информирования может принимать такие формы, как руководства по политике, ведению учета и финансовой отчетности, или меморандумы. Информирование может быть осуществлено в электронной, устной форме или с помощью действий руководства субъекта.

Особенности применения в субъектах малого бизнеса

13. Информационные системы и соответствующие бизнес процессы, относящиеся к финансовой отчетности, в малом бизнесе будут иметь менее формальный характер, чем в крупных компаниях, но их значимость от этого не становится меньше. Субъектам малого бизнеса, для которых характерно активное участие руководства субъекта, может и не понадобиться подробное описание бухгалтерских процедур, сложные бухгалтерские записи, или политика, оформленная в письменном виде. Процесс информирования может быть менее формальным и более легко

выполнимым субъектами малого бизнеса, чем крупными компаниями, из-за размеров и упрощенной структуры, а также из-за большей доступности руководства субъекта.

Действия по контролю

13. Действия по контролю представляет собой политику и процедуры, помогающие гарантировать выполнение директив руководства субъекта, например, то, что были предприняты необходимые действия в отношении рисков, которые могут помешать в достижении субъектом своих целей. Действия по контролю в рамках автоматизированной или ручной системы, имеют разные цели и применяются на разных организационных и функциональных уровнях.

15. Как правило, действия по контролю, которые могут иметь значимость для аудита, относятся к категории политики и процедур, регламентирующих следующие мероприятия:

- *Обзор результатов деятельности.* Эти действия по контролю включают обзор и анализ фактических результатов по сравнению с бюджетами, прогнозами и результатами прошлого периода; установление взаимосвязи между разными видами данных (операционными и финансовыми), анализ этих взаимосвязей и осуществление действий по расследованию и корректировке; сравнение внутренних данных с внешними источниками информации; обзор функциональных результатов или результатов деятельности, например, обзор менеджером банка по займам отчетов по филиалам, регионам и типам займов для утверждения и взыскания займа.
- *Обработка информации.* Для проверки точности, полноты и санкционирования операций применяются различные средства контроля. Две большие группы средств контроля над информационными системами – это средства контроля над прикладными программами и общие средства контроля в информационных технологиях. Средства контроля над прикладными программами применяются в отношении обработки отдельных приложений. Эти средства контроля помогают удостовериться, что совершенные операции были санкционированы, полностью и точно отражены и обработаны.

Примеры средств контроля над прикладными программами включают проверку арифметической точности записей, ведение и проверку счетов и пробных балансов (оборотно-сальдовых ведомостей), автоматические средства контроля, такие как контрольные проверки ввода данных и проверки числовой последовательности путем ручной проверки отчетов по отклонениям. Общие средства контроля в информационных технологиях представляют собой политику и процедуры, связанные со многими приложениями и поддерживающими эффективное функционирование средств контроля над прикладными программами путем содействия обеспечению надлежащей работы информационной системы. Общие средства контроля в информационных технологиях обычно включают средства контроля над следующим: информационными центрами и сетями; приобретением, изменением и обслуживанием системного программного обеспечения; безопасностью доступа; приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных систем. Эти средства контроля применяются в отношении основной оболочки, малой оболочки и среды конечного пользователя. Примеры таких общих средств контроля в информационных технологиях включают средства контроля над изменениями программного обеспечения; средства или данным, средства контроля над внедрением новых версий пакетного программного обеспечения; средства контроля над системным программным обеспечением, ограничивающие доступ или осуществляющие мониторинг использования системных вспомогательных программ, которые могут изменить финансовые данные или записи без аудиторского следа.

- *Физический контроль.* Эти средства контроля охватывают физическую безопасность активов, включая надлежащие меры безопасности, например, надежные устройства, регламентирующие доступ к активам и записям; санкционирование доступа к компьютерным программам и файлам с данными; периодический подсчет и сравнение с сумами, указанными в контрольных записях (например, сравнение результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и

запасов с бухгалтерскими записями). Степень, в которой физические средства контроля, направленные на предотвращение кражи активов, значимы для надежности подготовки финансовой отчетности и, следовательно, аудита, зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов незаконному присвоению. Например, эти средства контроля, как правило, не будут значимыми, если отсутствие запасов обнаружено при периодической физической проверке и отражено в финансовой отчетности. Однако, если в целях финансовой отчетности руководство субъекта полагается исключительно на инвентарные записи, которые ведутся на постоянной основе, средства контроля над физической безопасностью являются значимыми для аудита.

- *Разделение обязанностей.* Назначение разных людей для выполнения обязанностей по санкционированию операций, отражению операций, поддержанию сохранности активов имеет своей целью уменьшение возможностей определенных лиц по совершению или сокрытию ошибок или мошенничества при обычном выполнении своих обязательств такими лицами. Примеры разделения обязанностей включают подготовку отчетности, обзор и утверждение сверки, а также утверждение и контроль над документами.

16. Некоторые действия по контролю могут зависеть от существования соответствующей политики более высокого уровня, разработанной руководством субъекта или лицами, наделенными руководящими полномочиями. Например, средства контроля над санкционированием могут быть делегированы в соответствии с установленным руководством, таким как критерии инвестирования, разработанным лицами, наделенными руководящими полномочиями; напротив, нестандартные операции, такие как крупные приобретения или изъятие капиталовложений, могут потребовать утверждения более высокого уровня, включая в некоторых случаях утверждение акционерами.

Особенности применения в субъектах малого бизнеса

17. Концепция, лежащая в основе действий по контролю в субъектах малого бизнеса, аналогична той, которая используется в крупных компаниях, но степень ей формализации будет различной. Более

того, субъекты малого бизнеса могут признать некоторые действия по контролю неприемлемыми из-за средств контроля, применяемыми руководством субъекта. Например, сохранение руководством субъекта полномочий по утверждению продаж в кредит, значительных закупок и использованию кредитных линий может обеспечивать сильный контроль над указанными действиями, тем самым устраняя или уменьшая необходимость в более детализированной деятельности по контролю. Надлежащее разделение обязанностей обычно вызывает определенные трудности в субъектах малого бизнеса. Даже компании, которые располагают только несколькими сотрудниками, могут распределить роли для обеспечения надлежащего разделения обязанностей или, если это невозможно, использовать надзор со стороны руководства субъекта над несовместимыми видами деятельности для достижения целей контроля.

Мониторинг средств контроля

18. Важной обязанностью руководства субъекта является разработка и поддержание системы внутреннего контроля на постоянной основе. Мониторинг, осуществляемый руководством субъекта, средств контроля подразумевает рассмотрения вопроса о том, функционируют ли они надлежащим образом и были ли они соответствующим образом модифицированы, принимая во внимание изменение условий. Мониторинг средств контроля может включать такие действия, как проверка руководством субъекта, были ли своевременно подготовлены банковские сверки, оценка внутренних аудиторов по соответствию сотрудников отдела реализации принципам политики субъекта в отношении условий контрактов купли-продажи, а также надзор, осуществляемый юридическим департаментом, над соответствием политике субъекта в отношении этики и методов ведения бизнеса.

19. Мониторинг средств контроля является процессом, предназначенным для оценки качества функционирования системы внутреннего контроля с течением времени. Он включает своевременную оценку организации и функционирования средств контроля, выполнение необходимых корректирующих действий. Мониторинг осуществляется, чтобы удостовериться, что средства контроля продолжают функционировать эффективно. Например,

если не осуществляется мониторинг своевременности и точности банковской сверки, персонал просто перестанет подготавливать такие сверки. Руководство субъекта осуществляет мониторинг средств контроля посредством постоянных мер, отдельных оценок, или их сочетания.

20. Постоянный мониторинг часто является неотъемлемой частью обычных повторяющихся действий субъекта и включает действия по управлению и надзору, осуществляемые на регулярной основе. Менеджеры по продажам, закупке и производству на уровне подразделений и на корпоративном уровне соприкасаются с оперативной деятельностью и могут подвергнуть сомнениям отчеты, которые значительно отличаются от их знания об операционной деятельности.

21. Во многих субъектах внутренние аудиторы или лица, выполняющие аналогичные функции, вносят свой вклад в мониторинг средств контроля субъекта посредством отдельных оценок. Они регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля, уделяя значительное внимание оценке организации и эффективности системы внутреннего контроля. Они информируют о сильных и слабых сторонах системы внутреннего контроля и дают свои рекомендации по её усовершенствованию.

22. Мониторинг может подразумевать использование информации, полученной от внешних сторон, которая может указывать на проблемы или выделять области, нуждающиеся в усовершенствовании. Заказчики однозначно подтверждают информацию по счетам путем оплаты инвойсов или посредством выражения недовольства в отношении начисленных сумм. Кроме того, регулирующие органы могут информировать субъект о вопросах, влияющих на функционирование системы внутреннего контроля, например, о проверках органами, регулирующими банковскую деятельность. Кроме того, руководство субъекта может учитывать сообщения, касающиеся системы внутреннего контроля и полученные от внешних аудиторов, при выполнении мониторинга.

Особенности применения в субъектах малого бизнеса

23. Деятельность субъектов малого бизнеса по постоянному мониторингу будет носить скорее неформальный характер и, как

правило, будет выполняться в рамках общего управления деятельностью субъекта. Активное участие руководства субъекта в деятельности часто выявляет значительные отклонения от прогнозов и неточности в финансовой информации, ведущие к необходимости принятия корректирующих мер в отношении системы контроля.

Приложение 3

Условия и события, указывающие на риски существенных искажений

Ниже представлены примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенных искажений. Эти примеры охватывают широкий диапазон условий и событий; но не все условия и события будут относиться к каждому соглашению по аудиту, и список примеров не обязательно является исчерпывающим.

- Работа в экономически нестабильных регионах, например, странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией.
- Деятельность, подверженная влиянию неустойчивого рынка, например, торговля фьючерсами.
- Сложное законодательство.
- Проблемы с непрерывностью деятельности и ликвидностью, включая потерю важных заказчиков.
- Ограничения в доступе к капиталу и займам.
- Изменения в отрасли субъекта.
- Изменения в цепи поставок.
- Разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса.
- Географическое расширение.
- Изменения в субъекте, такие как крупные приобретения или реорганизация, или какие-либо иные необычные события.
- Субъекты или сегменты бизнеса, в отношении которых существует вероятность продажи.
- Сложные объединения и совместные предприятия.
- Использование забалансового финансирования, компаний специального назначения и прочих сложных методов финансирования.
- Значительные операции со связанными сторонами.
- Недостаток персонала с надлежащими навыками в области

бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

- Изменения в составе ключевого персонала, включая выбытие ключевых исполнительных директоров.
- Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно те, на которые руководство субъекта не отреагировало должным образом.
- Несогласованность между стратегией ИТ субъекта и его бизнес стратегией.
- Изменения в среде информационных технологий.
- Установка новых значительных систем ИТ, связанных с финансовой отчетностью.
- Изучение деятельности субъекта или финансовых результатов регулирующими или государственными органами.
- Прошлые искажения, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода.
- Значительные суммы нестандартных или несистематических операции, включая внутригрупповые операции и операции с большим доходом на конец периода.
- Операции, отражаемые на основе намерений руководства субъекта, например, рефинансирование долгов, активы для продажи, и классификация рыночных ценных бумаг.
- Применение новых принципов бухгалтерского учета.
- Расчетные оценки, включающие сложные процессы.
- События или операции, по которым отмечается значительная неопределенность в отношении оценки, включая расчетные оценки.
- Находящиеся на рассмотрении судебные дела и условные обязательства, например, гарантийные обязательства, финансовые гарантии и обязательства по охране окружающей среды.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 320

СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Существенность	4-8
Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском	9-11
Оценка влияния искажений	12-16
Информирование об ошибках	17

Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность в аудите» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* Пересмотр МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 320. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 320 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты

СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по применению концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

2. **В процессе проведения аудита аудитор должен рассматривать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.**

3. В «Концептуальной основе подготовки и представления финансовой отчетности», разработанной Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, «существенность» определяется следующим образом:

   Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от величины статьи или ошибки, по которым принимается суждение относительно их пропуска или искажения при определенных обстоятельствах. Следовательно, существенность скорее определяет пороговое или предельное значение, нежели является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

Существенность

4. **Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.** Оценка того, что является существенным, является предметом профессионального суждения.

5. При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных, с количественной точки зрения, искажений. Тем не менее, как величина (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются недостаточное или несоответствующее описание учетной

политики, если существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение таким описанием, а также отсутствие раскрытия информации о нарушении требований регулирующих органов, если существует вероятность того, что последующее применение ограничительных мер регулирующими органами в значительной степени снизит операционные возможности.

6. Аудитору необходимо рассмотреть вероятность наличия искажений, сравнительно небольших по величине, которые, взятые в совокупности, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на потенциальное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

7. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении сальдо счетов, классов операций и раскрытий информации. На существенность могут оказывать влияние требования законодательства и регулирующих органов и аспекты, касающиеся классов операций, сальдо счетов, раскрытий в финансовой отчетности и взаимосвязей между указанными категориями. В результате можно получить различные уровни существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности.

8. **Аудитору следует оценивать существенность при:**

   (а) Определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур; и

   (б) Оценке последствий искажений.

Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском

9. При планировании аудита аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой отчетности. Знание аудитором субъекта и его среды формирует информационную базу, основываясь на которой аудитор планирует аудит и выносит профессиональное суждение об оценке рисков существенных искажений финансовой отчетности, а также о реагировании на такие риски в ходе аудита. Это также помогает аудитору установить уровень существенности и оценить, остается ли

суждение о существенности правомерным на протяжении аудита. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным сальдо счетов, классам операций, и раскрытиям помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, вопрос о том, какие статьи исследовать, а также использовать ли выборку и аналитические процедуры по существу. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

10. Между существенностью и уровнем аудиторского риска существует обратная взаимосвязь, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот. Обратная взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо:

    (а) Снизив оцененный уровень риска существенных искажений там, где это возможно, и подтвердив пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля;

    (б) Снизив риск необнаружения путем изменения характера, временных рамок и масштаба запланированных процедур проверки по существу.

Существенность и аудиторский риск при оценке аудиторского доказательства

11. Аудиторская оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением в информированности аудитора в результате аудита. Например, если аудиторские процедуры выполняются до конца отчетного периода, аудитор может только предполагать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение будут значительно отличаться, оценка существенности и аудиторского

риска также может измениться. Кроме того, при планировании аудиторской работы аудитор может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаруженния искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

Оценка влияния искажений

12. **При оценке того, представлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.**

13. Совокупность неисправленных искажений включает:

    (а) Конкретные искажения, выявленные аудитором, включая чистый эффект неисправленных искажений, выявленных во время аудита предшествующих периодов; и

    (б) Наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть предсказываемые ошибки).

14. Аудитору необходимо оценить, является ли совокупность неисправленных искажений существенной. Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо рассмотреть вопрос о снижении аудиторского риска посредством расширения аудиторских процедур или о требовании к руководству субъекта внести поправки в финансовую отчетность. В любом случае руководство субъекта может пожелать внести корректировки в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

15. **В том случае, если руководство субъекта отказывается вносить корректировки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является несущественной, аудитору следует рассмотреть вопрос**

о надлежащей модификации аудиторского отчетам (заключения) в соответствии с МСА 701, «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

16. Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении аудиторского риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требуя от руководства субъекта внесения корректировок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Информирование об ошибках

17. Если аудитор выявил существенные искажения, вызванные ошибками, аудитор должен своевременно сообщить об искажениях руководству соответствующего уровня субъекта и рассмотреть необходимость представления отчета лицам, наделенным руководящими полномочиями, в соответствии с МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

Применение в государственном секторе

*1. При оценке существенности аудитор субъектов государственного сектора, помимо применения профессионального суждения, обязан учитывать любые законы или нормативные акты, которые могут повлиять на такую оценку. В государственном секторе понятие существенности также основывается на «характере и контексте» статьи и включает, например, чувствительность наряду со стоимостью. Чувствительность связана с множеством вопросов, в числе которых – соответствие ожиданиям уполномоченных органов, различных аспектов законодательства и общественным интересам.*0

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 330

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТНОШЕНИИ ОЦЕНЕННЫХ РИСКОВ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Общий подход	4-6
Аудиторские процедуры по рискам существенных искажений на уровне утверждений	7-65
Определение достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства	66-72
Документация	73
Дата вступления в силу	74

Международный стандарт аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* МСА 230 «Аудиторская документация» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 330. Эти изменения и дополнения, которые были включены в текст МСА 330, вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты.

* Положения Проекта «Ясность», разрабатываемого КМСАВУ, были применены в отношении МСА 330. С МСА 330 (Предложенным в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски» можно ознакомиться в Части II Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики. Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после указанной даты.

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТНОШЕНИИ ОЦЕНЕННЫХ РИСКОВ

Введение

1. Цель данного Международного стандарта аудита (МСА) состоит в установлении стандартов и представлении руководства по определению общего подхода, а также разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в ходе аудита финансовой отчетности. Представление аудитора о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, а также об оценке рисков существенных искажений описаны в МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».

2. Ниже представлен обзор требований данного стандарта:

   - *Общий подход.* Этот раздел предусматривает определение аудитором общего подхода в отношении риска существенных искажений на уровне финансовой отчетности и представляет руководство по характеру такого подхода.

   - *Аудиторские процедуры по рискам существенных искажений на уровне утверждений.* Этот раздел предписывает, чтобы аудитор разработал и выполнил аудиторские процедуры, включая тесты эффективности функционирования средств контроля, при необходимости, а также процедуры проверки по существу, характер, сроки выполнения и масштаб которых связаны с оцененным риском существенных искажений на уровне утверждений. Кроме того, этот раздел включает вопросы, которые аудитор рассматривает при определении характера, сроков выполнения и масштаба таких аудиторских процедур.

   - *Определение достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.* Этот раздел предписывает, чтобы аудитор определил, остается ли оценка риска правомерной, а также заключил, были ли получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

   - *Документация.* Этот раздел предписывает требования по соответствующей документации.

3. **Для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор должен определить общий подход в отношении оцененных рисков на уровне финансовой отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков на уровне утверждений.** Общий подход, характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур являются вопросами профессионального суждения аудитора. В дополнение к требованиям данного МСА аудитор должен соответствовать требованиям и руководствам МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Общий подход

4. **Аудитор должен определить общий подход в отношении рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности.** Такой подход может включать объяснение команде по аудиту необходимости придерживаться принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств, назначение более опытного персонала или лиц, обладающих специальными навыками, или использование экспертов[1], осуществление более тщательного надзора или внедрение дополнительных элементов непредсказуемости при выборе дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Кроме того, аудитор может внести общие изменения в характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур в рамках общего подхода, например, выполнение процедур по существу на конец периода, а не на промежуточную дату.

5. На оценку рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности влияет знание аудитора контрольной среды. Эффективная контрольная среда может позволить аудитору получить большую уверенность в системе внутреннего контроля и надежности аудиторских доказательств, получаемых внутри субъекта, и, таким образом, позволяет, например, аудитору выполнить определенные аудиторские процедуры на

[1] Назначение персонала на определенное соглашение отражает оценку риска аудитором, основанную на знании аудитора о субъекте.

промежуточную дату, а не на конец периода. Если имеются какие-либо недостатки в контрольной среде, аудитор обычно проводит больше аудиторских процедур на конец периода, чем на промежуточную дату, стремится получить больше всесторонних аудиторских доказательств от процедур проверки по существу, модифицирует характер аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств или увеличивает количество подразделений, которые необходимо включить в масштаб аудита.

6. Эти аспекты могут значительно повлиять на общий подход аудитора к проведению аудита, например, больший акцент на процедурах проверки по существу (подход по существу) или подход, который использует и тесты средств контроля, и процедуры проверки по существу (комбинированный подход).

Аудиторские процедуры в отношении риска существенных искажений на уровне утверждений

7. **Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают оцененным рискам существенных искажений на уровне утверждений.** Целью является установление четких связей между характером, сроками и масштабом аудиторских процедур и оценкой риска. При разработке аудиторских процедур аудитор рассматривает следующие вопросы:

   - Значительность риска.
   - Вероятность возникновения существенных искажений.
   - Характеристики класса операций, сальдо счетов или связанных раскрытий.
   - Характер определенных средств контроля, используемых субъектом, в частности, осуществляются ли он вручную или автоматически.
   - Ожидает ли аудитор получить аудиторские доказательства для определения эффективности системы контроля субъекта в

предотвращении, обнаружении или исправлении существенных искажений.

Характер аудиторских процедур является наиболее важным аспектом в отношении оцененных рисков.

8. Оценка аудитором выявленных рисков на уровне утверждений представляет основу для выбора надлежащего аудиторского подхода для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. В некоторых случаях аудитор может определить, что только при выполнении тестов средств контроля аудитор может достичь эффективного решения в отношении оцененных рисков существенных искажений по определенному утверждению. В других случаях, аудитор может определить, что по определенному утверждению необходимо выполнить только процедуры проверки по существу, и поэтому аудитор исключает влияние средств контроля из определенной оценки риска. Это может случиться, если процедуры аудитора по оценке риска не выявили эффективных средств контроля по данному утверждению или потому что тестирование эффективности функционирования средств контроля не будет целесообразным. Однако, аудитор должен удостовериться, что выполнение только процедур проверки по существу по определенному утверждению будет эффективным для снижения риска существенных искажений до приемлемо низкого уровня. Часто аудитор определяет, что комбинированный подход с использованием, как тестов средств контроля, так и процедур проверки по существу, является более эффективным. Вне зависимости от выбранного подхода аудитор определяет и выполняет процедуры проверки по существу по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытиям в соответствии с параграфом 49.

9. В случае с субъектами малого бизнеса действия по контролю могут быть не такими обширными, чтобы её мог идентифицировать аудитор. По этой причине аудиторские процедуры будут в основном представлены процедурами проверки по существу. В таких случаях, в дополнение к вопросам, рассмотренным в параграфе 8, аудитор изучает, возможно ли в

условиях отсутствия средств контроля, получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

Изучение характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур

Характер

10. Характер аудиторских процедур основывается на их цели (тесты контроля или процедуры проверки по существу), т.е. инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторное выполнение или аналитические процедуры. Некоторые аудиторские процедуры больше соответствует определенным утверждениям, чем другим. Например, в отношении доходов тесты контроля более приемлемы в отношении оцененных рисков существенных искажений утверждения о полноте. Тогда как процедуры проверки по существу более приемлемы в отношении оцененных рисков существенных искажений утверждения о возникновении.

11. Выбор аудитором аудиторских процедур основывается на оценке риска. Чем выше риск, тем более надежные и релевантные аудиторские доказательства стремится получить аудитор в результате выполнения процедур по существу. Это может повлиять, как на тип аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, так и на их комбинацию. Например, аудитор может подтвердить полноту условий контракта с третьей стороной в дополнение к инспектированию документа.

12. При определении аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, аудитор изучает причины для проведения оцени рисков существенных искажений на уровне утверждений по каждому классу операций, сальдо счетов и раскрытию. Это включает изучение как определенных характеристик каждого класса операций, сальдо счетов или раскрытия (т.е. неотъемлемые риски), так и того, учитывает ли оценка средства контроля субъекта (т.е. риск системы контроля). Например, если аудитор определил уровень риска того, что существенные искажения могут возникнуть из-за определенных характеристик класса операций без учета соответствующего контроля, как низкий, аудитор может принять решение о том, что одни только аналитические процедуры

по существу могут обеспечить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. С другой стороны, если аудитор ожидает низкий уровень риска того, что существенные искажения могут возникнуть по причине эффективной системы контроля субъекта, и аудитор намеревается разработать процедуры проверки по существу, основываясь на эффективности этой системы контроля, тогда аудитор выполняет тесты контроля для получения аудиторских доказательств об их эффективности. Примером может послужить класс операций с достаточно однородными, несложными характеристиками, который регулярно обрабатывается и контролируется информационной системой субъекта.

13. Аудитор должен получить аудиторские доказательства точности и полноты информации, выдаваемой информационной системой субъекта, если эта информация используется при выполнении аудиторских процедур. Например, если аудитор использует нефинансовую информацию или бюджетные данные, выдаваемые информационной системой субъекта, при выполнении аудиторских процедур, таких как аналитические процедуры по существу или тесты контроля, аудитор должен получить аудиторские доказательства точности и полноты этой информации. Для получения дальнейших руководств см. МСА 500 «Аудиторские доказательства», параграф 11.

Сроки

14. Сроки определяют, когда аудиторские процедуры должны быть выполнены, или период или дату, к которым относятся аудиторские доказательства.

15. Аудитор может выполнить тесты контроля или процедуры проверки по существу на промежуточную дату или на конец периода. Чем больше уровень риска, тем больше вероятность того, что аудитор может принять решение о том, что выполнение процедур проверки по существу более эффективно ближе к концу периода или на конец периода, чем на более раннюю дату, или выполнить необъявленные аудиторские процедуры в непрогнозируемое время (например, выполнение аудиторских процедур на выбранных участках и на необъявленной основе). С

другой стороны, выполнение аудиторских процедур до конца периода может помочь аудитору при определении значительных аспектов на ранней стадии аудита и, соответственно, их решении при помощи руководства субъекта или разработки эффективного аудиторского подхода для решения этих аспектов. Если аудитор выполняет тесты контроля или процедуры проверки по существу до конца периода, аудитор должен рассмотреть дополнительные доказательства, которые необходимо получить в отношении оставшегося периода (см. параграфы 37-38 и 56-61).

16. При рассмотрении сроков проведения аудиторских процедур аудитор должен учитывать следующие факторы:

- Контрольная среда.
- Доступность необходимой информации (например, электронные файлы могут быть замещены новыми данными или процедуры, по которым необходимо провести наблюдение, возникают только в определенное время).
- Характер риска (например, если существует риск раздутых доходов, чтобы соответствовать прогнозам по доходам путем последующего создания ложных договоров купли-продажи, аудитору может понадобиться проверить контракты, доступные на конец периода).
- Период или дата, к которым относятся аудиторские доказательства.

17. Некоторые аудиторские процедуры могут быть выполнены только на конец периода или после, например, согласование финансовой отчетности с учетными записями и проверка корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности. Если существует риск, что компания подписала неприемлемый контракт купли-продажи или операцию невозможно завершить на конец периода, аудитор выполняет процедуры в отношении этого риска. Например, если взятые в отдельности операции существенны или ошибка в отсечении периода может привести к существенным искажениям, аудитор обычно инспектирует эту операцию ближе к концу периода.

Масштаб

18. Масштаб подразумевает объем определенных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, например, размер выборки или число наблюдений за средствами контроля. Масштаб аудиторских процедур определяется на основе суждения аудитора после рассмотрения уровня существенности, оцененного риска и степени уверенности, которую аудитор планирует получить. В частности, аудитор обычно увеличивает масштаб аудиторских процедур, если увеличивается риск существенных искажений. Однако, увеличение масштаба аудиторских процедур эффективно, только если аудиторские процедуры соответствуют определенному риску, таким образом, характер аудиторских процедур является наиболее важным аспектом.

19. Использование КПА дает возможность использовать расширенное тестирование электронных операций и файлов счетов. Эти методы могут быть использованы при определении операций для выборки из основных электронных файлов, при сортировке операций по определенным характеристикам или при тестировании всей совокупности вместо тестирования выборки.

20. Обоснованные заключения могут быть получены и при использовании выборки. Однако, если количество выбранных статей из совокупности слишком мало, то метод выборки будет неприемлем для достижения конкретной цели аудита, или если отклонения не отработаны должным образом, возникает неприемлемый риск того, что заключение аудитора, основанное на выборке, может отличаться от заключения, которое было бы получено при применении тех же процедур в отношении всей совокупности. МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» содержит руководство по использованию выборки.

21. Данный стандарт рассматривает использование различных аудиторских процедур в сочетании в качестве одного из аспектов характера тестирования, как это было описано выше. Однако, аудитор должен рассмотреть вопрос о соответствии масштаба тестирования при выполнении различных аудиторских процедур в сочетании.

Тестирование средств контроля

22. Аудитор должен выполнить тесты контроля, если оценка риска включает предположение об эффективности системы контроля или если процедуры проверки по существу не предоставляют достаточные и надлежащие аудиторские доказательства на уровне утверждений.

23. **Если оценка риска существенных искажений на уровне утверждений содержит предположение об эффективности системы контроля, аудитор должен выполнить тесты контроля для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что система контроля функционирует эффективно на соответствующе даты в течение аудируемого периода.** Параграфы 39-44 рассматривают использование аудиторских доказательств эффективности системы контроля, полученных при предыдущих аудитах.

24. Если оценка риска существенных искажений на уровне утверждений включает предположение об эффективности системы контроля, аудитор должен выполнить тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств в отношении их эффективности. Тесты эффективности средств контроля выполняются только в отношении тех средств контроля, по которым аудитор определил, что они надлежащим образом разработаны с целью предотвращения, обнаружения или исправления существенных искажений в утверждении. Параграфы 104-106 МСА 315 рассматривают вопрос идентификации средств контроля на уровне утверждений, которые с большой степенью вероятности смогут предотвратить, обнаружить или исправить существенные искажения в классе операций, сальдо счетов или раскрытиях.

25. **Если в соответствии с параграфом 115 МСА 315, аудитор определил, что снизить риски существенных искажений на уровне утверждений до приемлемо низкого уровня при помощи аудиторских доказательств, полученных только от процедур проверки по существу, невозможно, аудитор должен выполнить тесты соответствующих средств контроля для получения аудиторских доказательств об эффективности функционирования системы контроля.** Например, в соответствии с параграфом 115 МСА 315 аудитор может счесть невозможным

разработать эффективные процедуры проверки по существу, которые сами по себе представляют достаточные и надлежащие аудиторские доказательства на уровне утверждений, если субъект ведет свой бизнес, используя информационные технологии и документация операций не производится и не ведется, кроме как через систему информационных технологий.

26. Тестирование эффективности системы контроля отличается от получения аудиторских доказательств внедрения такой системы контроля. При получении аудиторских доказательств внедрения посредством выполнения процедур по оценке риска, аудитор определяет существование надлежащего контроля и его использование субъектом. При выполнении тестов эффективности системы контроля аудитор должен получить аудиторские доказательства эффективности контроля. Это включает получение аудиторских доказательств в отношении способа применения средств контроля в соответствующие моменты времени в течение аудируемого периода, последовательности их применения, а также в отношении того, кем и посредством чего они применялись. Если в разное время в течение аудируемого периода применялись средства контроля, значительно отличающиеся друг от друга, аудитор должен рассмотреть каждое в отдельности. Аудитор может принять решение о том, что эффективнее будет протестировать эффективность средств контроля одновременно с оценкой их организации и получением аудиторских доказательств их внедрения.

27. Хотя некоторые процедуры по оценке рисков, которые аудитор должен выполнить для оценки организации системы контроля и установления факта её внедрения, могут и не обозначаться как тесты контроля, они все же могут предоставить аудиторские доказательства эффективности функционирования системы контроля и, соответственно, выступать в качестве тестов контроля. Например, аудитор может сделать запросы об использовании руководством субъекта бюджета, проверить сравнение руководством субъекта месячных расходов по бюджету и фактических результатов, проверить отчеты, касающиеся исследования отклонений между фактическими и бюджетными суммами. Эти аудиторские процедуры предоставляют знание о

бюджетной политике субъекта и ее внедрении, а также могут предоставить аудиторские доказательства эффективности бюджетной политики в предотвращении или обнаружении существенных искажений в классификации расходов. При таких обстоятельствах аудитор должен определить, достаточны ли аудиторские доказательства, представленные этими аудиторскими процедурами.

Характер тестов контроля

28. Аудитор выбирает аудиторские процедуры для получения уверенности в эффективности функционирования системы контроля. При увеличении планируемого уровня уверенности аудитор стремится получить более надежные аудиторские доказательства. Если аудитор принимает подход, состоящий в основном из тестов контроля, особенно, в отношении таких рисков, по которым невозможно получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства только в результате выполнения процедур проверки по существу, аудитор обычно выполняет тесты контроля для получения более высокой уверенности в эффективности системы контроля.

29. **Аудитор должен выполнить другие аудиторские процедуры в сочетании с запросом, целью которого является проведение тестирования эффективности функционирования системы контроля.** Несмотря на то что тесты эффективности системы контроля отличаются от получения знания об организации и внедрении системы контроля, они обычно включают те же виды аудиторских процедур, что были использованы при оценке организации и внедрения системы контроля, также они могут включать повторное выполнение средства контроля аудитором. Так как сам запрос не является достаточным, аудитор использует сочетание аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств эффективности средства контроля. Средства контроля, подлежащие тестированию посредством запросов в сочетании с инспектированием или повторным выполнением, обычно обеспечивают большую уверенность, чем средства контроля, по которым аудиторские доказательства получены только в результате запросов или наблюдений. Например, аудитор может провести опрос и

наблюдать за процедурами субъекта по вскрытию почтовой корреспонденции и обработке поступлений наличных денежных средств с целью тестирования эффективности средств контроля над поступлениями наличных денежных средств. Так как наблюдение связано только с определенным моментов времени, когда оно было проведено, аудитор обычно дополняет наблюдение опросами персонала субъекта, а также может изучить документацию о функционировании такого средства контроля в другое время в течение аудируемого периода, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

30. Характер определенного средства контроля влияет на вид аудиторских процедур, требуемых для получения аудиторского доказательства об эффективности функционирования такого средства контроля на определенные даты в течение аудируемого периода. Эффективность некоторых средств контроля подтверждается документацией. В связи с этим аудитор может принять решение об изучении документации для получения аудиторского доказательства эффективности функционирования определенного средства контроля. В отношении других средств контроля такой документации может и не быть или она может оказаться неуместной. Например, может отсутствовать документация в отношении некоторых факторов контрольной среды, таких как делегирование полномочий и ответственности, или в отношении некоторых видов действий по контролю, таких как действия по контролю, осуществляемые компьютерами. В таком случае, аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля могут быть получены с помощью запросов в сочетании с другими аудиторскими процедурами, такими как наблюдение или использование КПА.

31. При разработке тестов контроля аудитор рассматривает необходимость получения аудиторских доказательств, подтверждающих эффективность средств контроля, напрямую связанных с утверждениями, а также других косвенных средств контроля, от которых зависят первые. Например, аудитор может прийти к заключению, что обзор пользователем отчета об отклонениях по продажам в кредит в разрезе утвержденного кредитного лимита по клиенту, является прямым средством

контроля, связанным с утверждением. В таких случаях аудитор рассматривает эффективность обзора отчета пользователем, а также средств контроля, связанных с точностью информации, представленной в отчете (например, общие средства контроля в информационных технологиях).

32. В случае автоматизированного контроля над прикладными программами внутренняя последовательность обработки с помощью ИТ приводит к тому, что аудиторские доказательства внедрения средств контроля в сочетании с аудиторскими доказательствами, полученными в отношении эффективности общего контроля субъекта (особенно, контроля над изменениями), могут представлять собой достаточные аудиторские доказательства эффективности средств контроля в течение соответствующего периода.

33. В ответ на оцененные риски аудитор может разработать тест контроля, который необходимо выполнить одновременно с детальным тестом той же самой операции. Цель тестов контроля заключается в оценке эффективности средств контроля. Цель детального теста заключается в обнаружении существенных искажений на уровне утверждений. Хотя эти цели различны, оба вида тестов могут выполняться одновременно посредством выполнения тестов контроля и детальных тестов по одной и той же операции. Такое тестирование также известно как тест двойного назначения. Например, аудитор может проверить счет с целью определения, был ли он санкционирован, а также с целью получения аудиторских доказательств по существу операции. Аудитор должен тщательно разработать и оценить результаты таких тестов для достижения обеих целей.

34. Отсутствие искажений, выявленное процедурами проверки по существу, не предоставляет аудиторского доказательства, что средства контроля, связанные с тестируемым утверждением, эффективны. Однако, искажения, обнаруженные аудитором при выполнении процедур по существу, учитываются аудитором при оценке эффективности функционирования соответствующего средства контроля. Существенные искажения, обнаруженные аудиторскими процедурами и не выявленные субъектом, обычно указывают на существование существенных недостатков в

системе внутреннего контроля, о чем необходимо сообщить руководству субъекта и лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Сроки тестов контроля

35. Сроки проведения тестов контроля зависят от цели аудитора и устанавливают период, когда можно полагаться на данное средство контроля. Если аудитор тестирует средство контроля на определенную дату, аудитор получает аудиторские доказательства, что контроль был эффективным на эту дату. Однако, если аудитор тестирует средство контроля за период, аудитор получает аудиторские доказательства эффективности контроля в течение этого периода.

36. Аудиторские доказательства, привязанные к определенной дате, могут оказаться достаточными для целей аудитора, например, при тестировании средств контроля над проведением инвентаризации, которая проводится субъектом на конец периода. С другой стороны, если аудитору требуются аудиторские доказательства эффективности контроля за период, аудиторские доказательства, относящиеся только к определенной дате, могут оказаться недостаточными и аудитор дополняет эти тесты другими тестами контроля, которые могут предоставить аудиторские доказательства эффективности средств контроля на определенные даты в течение аудируемого периода. Такие другие тесты могут состоять из тестов мониторинга системы контроля субъектом.

37. **Если аудитор получает аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля в течение промежуточного периода аудитор должен определить, какие дополнительные аудиторские доказательства должны быть получены по оставшемуся периоду.** Определяя это, аудитор рассматривает значительность оцененного риска существенных искажений на уровне утверждений, конкретные средства контроля, которые были протестированы в течение промежуточного периода, объем полученных аудиторских доказательств об эффективности этих средств контроля, продолжительность оставшегося периода, масштаб, до которого

аудитор намеревается уменьшить дальнейшие процедуры проверки по существу, основываясь на надежности средств контроля, и контрольную среду. Аудитор должен получить аудиторские доказательства в отношении характера и масштаба значительных изменений в системе внутреннего контроля, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале, возникших после промежуточного периода.

38. Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены, например, посредством увеличения периода тестирования эффективности функционирования средств контроля на оставшийся период или тестирования мониторинга средств контроля субъектом.

39. **Если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные при предыдущих аудитах, аудитор должен получить аудиторские доказательства того, произошли ли изменения в таком средстве контроля после предыдущего аудита. Аудитор должен получить аудиторские доказательства существования таких изменений посредством проведения опроса в сочетании с наблюдением или инспектированием для подтверждения представления о системе контроля.** Параграф 23 МСА 500 указывает, что аудитор выполняет аудиторские процедуры для установления надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных в предыдущих периодах, если аудитор планирует использовать эти аудиторские доказательства в текущем периоде. Например, при выполнении предыдущего аудита аудитор мог установить, что автоматизированный контроль функционировал надлежащим образом. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, чтобы определить, произошли ли какие-либо изменения в автоматизированном контроле, которые могли бы повлиять на его постоянную эффективность, например, путем опроса руководства субъекта и инспектирования реестров для выявления средств контроля, в которых произошли изменения. Рассмотрение аудиторских доказательств таких изменений может обосновать либо увеличение, либо уменьшение объема аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля, которые планируется получить в текущем периоде.

40. **Если аудитор планирует полагаться на средства контроля, в которых произошли изменения с того времени, когда они тестировались последний раз, аудитор должен протестировать эффективность функционирования таких средств контроля в текущем аудите.** Изменения могут повлиять на надлежащий характер аудиторских доказательств, полученных в предыдущие периоды так, что на них больше нельзя будет полагаться. Например, изменения в системе, позволяющие субъекту получить новый системный отчет, возможно, не повлияют на надлежащий характер аудиторских доказательств предыдущего периода; но изменения, которые приводят к аккумулированию данных или использованию другого метода расчетов, влияют на их надлежащий характер.

41. **Если аудитор планирует полагаться на средства контроля, которые не изменились с того времени, когда они тестировались в последний раз, аудитор должен тестировать эффективность таких средств контроля, по меньшей мере, один раз в три аудита.** В соответствии с параграфами 40 и 44 аудитор не может полагаться на аудиторские доказательства об эффективности средств контроля, полученные при предыдущих аудитах в отношении средства контроля, которое изменилось с того времени, когда оно тестировалось в последний раз, или в отношении средств контроля, которые смягчают значительные риски. Решение аудитора полагаться на аудиторские доказательства, полученные при предыдущем аудите в отношении других средств контроля или нет, является вопросом профессионального суждения. Кроме того, продолжительность периода до повторного тестирования определенного средства контроля также является вопросом профессионального суждения, но не может превышать двух лет.

42. При рассмотрении вопроса правомерности использования аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля, полученных при предыдущих аудитах, и, если они могут быть использованы, то продолжительности периода до повторного тестирования средств контроля, аудитор должен изучить следующие вопросы:

- Эффективность других элементов системы внутреннего

контроля, включая контрольную среду, мониторинг системы контроля субъектом и процесс оценки риска, осуществляемый субъектом.

- Риски, возникающие по причине характеристик средств контроля, включая то, как осуществляется контроль: вручную или автоматизировано (см. МСА 315 параграфы 57-63, где содержится описание конкретных рисков, возникающих по ручным и автоматизированным элементам системы контроля).
- Эффективность общих средств контроля в информационных технологиях.
- Эффективность средств контроля и их применение субъектом, включая характер и масштаб отклонений при применении средств контроля от тестов эффективности, проведенных при предыдущем аудите.
- Вызывает ли отсутствие изменений в каком-либо определенном средстве контроля риск в виду изменившихся обстоятельств.
- Риск существенных искажений и степень, в которой можно полагаться на средства контроля.

В целом, чем выше уровень риска существенных искажений или больше степень, в которой предполагается полагаться на надежность средства контроля, тем короче будет период до повторного тестирования,. Среди факторов, которые обычно приводят к сокращению периода до повторного тестирования определенного средства контроля или исключают возможность полагаться на аудиторские доказательства, полученные при предыдущих аудитах, можно назвать следующие:

- Слабая контрольная среда.
- Слабый мониторинг средств контроля.
- Значительный ручной компонент соответствующих средств контроля.
- Изменения в составе персонала, которые оказывают значительное влияние на применение средств контроля.

- Изменения в обстоятельствах, указывающие на необходимость изменений в системе контроля.
- Слабые общие средства контроля в информационных технологиях.

43. **При наличии нескольких средств контроля, в отношении которых аудитор планирует использовать аудиторские доказательства, полученных при предыдущем аудите, аудитор должен протестировать эффективность функционирования некоторых из них при каждом аудите.** Цель этого требования состоит в том, чтобы избежать применения аудитором подхода, описанного в параграфе 41, в отношении всех средств контроля, на которые аудитор предполагает полагаться, если он провел тестирование всех этих средства контроля только в одном периоде, и не провел тестирование средств контроля в течение двух последующих аудируемых периодов. В дополнение к предоставлению аудиторских доказательств эффективности функционирования средства контроля, протестированного при текущем аудите, выполнение этих тестов предоставляет дополнительное доказательство постоянной эффективности контрольной среды и, соответственно, вносит свой вклад в процесс принятия аудитором решения об использовании аудиторских доказательств, полученных при предыдущем аудите. Следовательно, если аудитор считает допустимым использовать аудиторские доказательства, полученные при предыдущем аудите, в отношении определенных средств контроля в соответствии с параграфами 39-42, то аудитор должен запланировать тестирование достаточного количества средств контроля, составляющих такую совокупность, в каждом аудируемом периоде аудита, и каждое средство контроля должно тестироваться, как минимум, один раз в три аудита.

44. **Если в соответствии с параграфом 108 МСА 315 аудитор определил оцененный риск существенных искажений на уровне утверждений как значительный и планирует полагаться на эффективность функционирования средства контроля, предназначенного для смягчения этого значительного риска, аудитор должен получить аудиторские доказательства эффективности функционирования средства контроля,**

выполнив в текущем периоде тесты средств контроля. Чем выше уровень риска существенных искажений, тем больше аудиторских доказательств эффективности функционирования соответствующего средства контроля аудитор должен получить. Соответственно, хотя аудитор часто принимает по внимание информацию, полученную при предыдущем аудите в процессе разработки тестов контроля для смягчения значительных рисков, аудитор не должен полагаться на аудиторские доказательства эффективности средства контроля, полученные при предыдущем аудите, в отношении таких рисков, но должен получить аудиторские доказательства об эффективности функционирования средства контроля в отношении таких рисков в текущем периоде.

Масштаб тестов контроля

45. Аудитор должен разработать тесты средств контроля для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля в течение рассматриваемого периода. Аспекты, которые аудитор рассматривает при определении масштаба тестов контроля, проводимых аудитором, включают следующее:

- Частоту выполнения контроля субъектом в течение периода.
- Продолжительность периода в течение периода аудита, когда аудитор полагается на эффективность контроля.
- Надлежащий характер и надежность аудиторских доказательств, которые необходимо получить для подтверждения, что средства контроля предотвращают, обнаруживают и исправляют существенные искажения на уровне утверждений.
- Масштаб аудиторских доказательств, которые необходимо получить в результате тестов прочих средств контроля, связанных с утверждением.
- Степень, в которой аудитор планирует полагаться на эффективность функционирования средства контроля при оценке рисков (тем самым, сокращая процедуры проверки по существу, исходя из надежности такого средства контроля).

- Ожидаемые отклонения от контроля.

46. Чем больше аудитор полагается на эффективность функционирования средств контроля при оценке рисков, тем больше масштаб тестов средств контроля, проводимых аудитором. Кроме того, по мере увеличения ожидаемых отклонений от контроля аудитор увеличивает масштаб тестирования средств контроля. Однако, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывают ли ожидаемые отклонения на недостаточность средств контроля для снижения рисков существенных искажений на уровне утверждений до уровня, оцененного аудитором. Если ожидаются слишком высокие отклонения, аудитор может принять решение о том, что тесты средств контроля, имеющих отношение к определенному утверждению, могут быть неэффективными.

47. Благодаря внутренней последовательности обработки с помощью ИТ аудитору может не понадобиться увеличивать масштаб тестирования автоматизированного средства контроля. Автоматизированный контроль функционирует последовательно, если только программа (включая таблицы, файлы или прочие постоянные данные, используемые программой) не изменилась. Как только аудитор установил, что автоматизированный контроль функционирует надлежащим образом (это может быть сделано при первоначальном внедрении средства контроля или по состоянию на какую-либо другую дату), аудитор должен рассмотреть выполнение тестов с целью установления, что средство контроля продолжает функционировать эффективно. Такие тесты могут включать определение того, что изменения в программу не вносятся без проверки соответствующими средствами контроля над изменениями самой программы, что для обработки операций используется авторизированная версия программы, и что другие, уместные при данных обстоятельствах, общие средства контроля работают эффективно. Такие тесты также могут включать установление того, что никаких изменений в программу внесено не было, что происходит, когда субъект использует пакетное программное обеспечение, при этом не внося в него изменений или обновлений. Например, аудитор может инспектировать записи по обеспечению безопасности ИТ

для получения аудиторских доказательств недопущения несанкционированного доступа в течение соответствующего периода.

Процедуры проверки по существу

48. Процедуры проверки по существу выполняются с целью обнаружения существенных искажений на уровне утверждений и включают детальные тесты классов операций, сальдо счетов и раскрытий, а также аналитические процедуры по существу. Аудитор планирует и выполняет аналитические процедуры по существу в ответ на оценку рисков существенных искажений.

49. **Вне зависимости от оцененного риска существенных искажений аудитор должен разработать и выполнить процедуры проверки по существу по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытиям.** Это требование отражает тот факт, что оценка риска аудитором является суждением и не может быть достаточно точной для выявления всех рисков существенных искажений. Более того, существуют внутренние ограничения системы внутреннего контроля, включая игнорирование системы внутреннего контроля руководством субъекта. Соответственно, несмотря на то что аудитор может сделать вывод о том, что риск существенных искажений может быть снижен до приемлемо низкого уровня, в результате выполнения только тестов средств контроля, связанных с определенными утверждениями в отношении какого-либо класса операций, сальдо счетов или раскрытия (см. параграф 8), аудитор всегда должен выполнять процедуры проверки по существу по каждому классу операций, сальдо счетов и раскрытию.

50. **Процедуры проверки по существу, выполняемые аудитором, должны включать следующие аудиторские процедуры, связанные с процессом закрытия финансовой отчетности:**

    - **Согласование или сверка финансовой отчетности с учетными записями, лежащими в её основе; и**
    - **Проверка существенных журнальных проводок и прочих корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности.**

Характер и масштаб проверки журнальных проводок и прочих корректировок аудитором зависит от характера и сложности процесса подготовки финансовой отчетности субъекта и соответствующих рисков существенных искажений.

51. **Если в соответствии с параграфом 108 МСА 315 аудитор определил оцененный риск существенных искажений на уровне утверждений как значительный, аудитор должен выполнить процедуры проверки по существу, относящиеся именно к этому риску.** Например, если аудитор определил, что руководство субъекта испытывает давление в связи с необходимостью достичь ожидаемого уровня доходов, может возникнуть риск завышения объема продаж путем неправомерного признания доходов, связанных с договорами купли-продажи, предусматривающими условия, которые исключают признание дохода, или путем выставления счетов до отгрузки. При таких обстоятельствах аудитор может, например, запланировать получение внешних подтверждений не только для подтверждения таких сумм, но также для подтверждения деталей таких договоров, включая дату, возможность возврата и условия поставки. Более того, аудитор может счесть целесообразным дополнение таких внешних подтверждений опросами нефинансового персонала субъекта в отношении изменений в договорах купли-продажи и условиях поставки.

52. Если подход, используемый в отношении значительных рисков, состоит только из процедур проверки по существу, надлежащие аудиторские процедуры, проводимые в ответ на такие значительные риски состоят только из детальных тестов или сочетания детальных тестов и аналитических процедур по существу. Аудитор принимает во внимание руководство, изложенное в параграфах 53-64, при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур по существу в отношении значительных рисков. Чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, процедуры проверки по существу в отношении значительных рисков зачастую разрабатываются с целью получения аудиторских доказательств высокой надежности.

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТНОШЕНИИ ОЦЕНЕННЫХ РИСКОВ

Характер процедур проверки по существу

53. Аналитические процедуры по существу обычно более приемлемы к большим объемам операций, которые являются предсказуемыми с течением времени. Детальные тесты обычно более приемлемы для получения аудиторских доказательств в отношении определенных утверждений по сальдо счетов, включая существование и оценку. В некоторых ситуациях аудитор может прийти к выводу, что выполнение только аналитических процедур по существу может быть достаточным для снижения рисков существенных искажений до приемлемо низкого уровня. Например, аудитор может определить, что выполнение только аналитических процедур по существу полностью отвечает оцененным рискам существенных искажений по классу операций, когда оценка риска аудитором подтверждается полученными аудиторскими доказательствами в результате выполнения тестов в отношении эффективности функционирования средств контроля. В других ситуациях аудитор может прийти к выводу, что детальные тесты достаточны сами по себе или что сочетание аналитических процедур по существу и детальных тестов более приемлемо в отношении оцененных рисков.

54. Аудитор разрабатывает детальный тест в отношении оцененных рисков с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, чтобы достичь планируемого уровня уверенности на уровне утверждений. При разработке процедур проверки по существу, относящихся к утверждению существования или возникновения, аудитор должен выбрать статьи из числа составляющих сумму в финансовой отчетности и получить надлежащие аудиторские доказательства. С другой стороны, при разработке аудиторских процедур, относящихся к утверждению о полноте, аудитор должен выбрать аудиторские доказательства, указывающие на то, что статья должна быть включена в соответствующую сумму финансовой отчетности, и изучить, действительно ли включена эта статья. Например, аудитор может изучить последующие выплаты денежных средств для определения того, не были ли пропущены какие-либо закупки в составе кредиторской задолженности.

55. Аудитор рассматривает следующие вопросы при разработке аналитических процедур по существу:

- Приемлемость использования аналитических процедур по существу, учитывая данные утверждения.
- Надежность данных, внутренних или внешних, на основе которых разработаны прогнозы учтенных сумм или коэффициенты.
- Достаточно ли точны прогнозы для определения существенных искажений при желательном уровне уверенности.
- Суммы приемлемых отклонений учтенных сумм от прогнозируемых величин.

Аудитор рассматривает вопрос о тестировании средств контроля, если таковые имеются, над подготовкой субъектом информации, используемой аудитором при применении аналитических процедур. Если такие средства контроля эффективны, аудитор получает большую уверенность в надежности информации, соответственно, в результатах аналитических процедур. Однако, аудитор может рассмотреть вопрос о том, была ли информация протестирована в текущем или предыдущем периоде. При определении аудиторских процедур, которые необходимо применить в отношении информации, на которой основывается прогноз для аналитических процедур по существу, аудитор следует руководству, содержащемуся в параграфе 11 МСА 500.

Сроки процедур проверки по существу

56. **Если процедуры проверки по существу выполняются по состоянию на промежуточную дату, аудитор должен выполнить процедуры проверки по существу или процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении оставшегося периода, которые предоставят разумную основу для того, чтобы аудиторское заключение охватывало период от промежуточной даты до даты окончания периода.**

57. В некоторых обстоятельствах процедуры проверки по существу могут быть выполнены на промежуточную дату. Это увеличивает

риск существования искажений на конец периода, необнаруженных аудитором. Этот риск увеличивается по мере увеличения оставшегося периода. При рассмотрении вопроса о том, выполнять ли процедуры по существу на промежуточную дату, аудитор рассматривает следующие факторы:

- Контрольная среда и прочие уместные при данных обстоятельствах средства контроля.
- Доступность информации на более позднюю дату, необходимой для аудиторских процедур.
- Цель процедур проверки по существу.
- Оцененный риск существенных искажений.
- Характер класса операций или сальдо счетов и соответствующих утверждений.
- Способность аудитора выполнить надлежащие процедуры проверки по существу или аналитические процедуры по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении оставшегося периода для снижения риска существования необнаруженных искажений на конец периода.

58. Хотя аудитор и не обязан собирать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля с целью получения разумной основы для того, чтобы аудиторское заключение охватывало период от промежуточной даты до даты конца периода, аудитор должен определить, будет ли достаточным выполнение только процедур проверки по существу в отношении оставшегося периода. Если аудитор приходит к заключению, что процедур проверки по существу будет недостаточно, выполнятся тесты эффективности функционирования средств контроля или процедуры проверки по существу выполняются на конец периода.

59. Если аудитор выявил риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, ответные действия аудитора могут включать изменение сроков аудиторских процедур. Например, аудитор может заключить, что при существовании риска преднамеренного искажения или манипуляции, простое расширение аудиторских

процедур, чтобы аудиторское заключение покрывало период от промежуточной даты до даты конца периода, будет неэффективным. При таких обстоятельствах аудитор может прийти к выводу, что необходимо выполнить процедуры проверки по существу ближе к концу отчетного периода или на конец отчетного периода, чтобы решить вопрос с выявленным риском существенных искажений, вызванных мошенничеством (см. МСА 240).

60. Обычно аудитор сравнивает и сверяет информацию, связанную с сальдо на конец периода, со сравнительной информацией на промежуточную дату для выявления необычных сумм, изучает все такие суммы, и выполняет аналитические процедуры по существу или детальный тест, чтобы протестировать период между промежуточной датой и концом периода. Если аудитор планирует выполнить аналитические процедуры по существу в отношении такого периода, аудитор должен определить, возможны ли разумные прогнозы сальдо на конец периода по классам операций или сальдо счетов, принимая во внимание сумму, сравнительную значимость и состав. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, приемлемы ли процедуры субъекта, используемые для анализа и корректировки таких классов операций или сальдо счетов на промежуточную дату и для установления надлежащих точек отсечения. Кроме того, аудитор должен изучить, предоставляет ли информационная система, связанная с финансовой отчетностью, информацию по сальдо на конец периода и операциям по оставшемуся периоду, достаточную для исследования значительных необычных операций или проводок (включая операции и проводки ближе к концу периода или на конец периода); прочих причин значительных отклонений или ожидаемых отклонений, которые еще не произошли; изменений в составе классов операций или сальдо счетов. Процедуры проверки по существу, относящиеся к оставшемуся периоду, зависят от того, выполнил ли аудитор тесты средств контроля.

61. Если искажения были обнаружены в классе операций или сальдо счетов на промежуточную дату, аудитор обычно модифицирует соответствующие оценки рисков и запланированный характер,

сроки выполнения и масштаб процедур по существу в отношении оставшегося периода, которые связаны с таким классом операций или сальдо счетов, или расширяет или повторяет эти аудиторские процедуры на конец периода.

62. Использование аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения процедур проверки по существу при предыдущем аудите, недостаточно в отношении рисков существенных искажений текущего периода. В большинстве случаев аудиторские доказательства, полученные в результате выполнения процедур по существу в ходе предыдущего аудита, представляют незначительные аудиторские доказательства или вообще не являются таковыми для текущего периода. Чтобы аудиторские доказательства, полученные при предыдущем аудите, могли быть использованы в текущем периоде в качестве аудиторских доказательств по существу, аудиторские доказательств и соответствующий предмет изучения не должны подвергаться фундаментальным изменениям. Примером аудиторского доказательства, полученного в результате выполнения процедур проверки по существу в предыдущем периоде, которые можно использовать в текущем году, является юридическое заключение, касающееся структуры секьюритизации, которая не претерпела изменений в текущем периоде. В соответствии с параграфом 23 МСА 500, если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства, полученные от выполнения процедур проверки по существу при предыдущем аудите, аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в текущем периоде, чтобы установить, что надлежащий характер аудиторских доказательств сохранился.

Масштаб выполнения процедур проверки по существу

63. Чем больше риск существенных искажений, тем больше масштаб процедур проверки по существу. Так как риск существенных искажений учитывает внутренний контроль, масштаб процедур по существу может увеличиться в результате неудовлетворительных результатов тестов в отношении эффективности функционирования средств контроля. Однако, увеличение масштаба аудиторских процедур приемлемо только, если аудиторские процедуры связаны с определенным риском.

64. При разработке детального теста масштаб тестирования обычно определяется в пределах размера выборки, на который оказывает влияние риск существенных искажений. Но аудитор также рассматривает прочие вопросы, включая и то, не будет ли более эффективным использовать другие выборочные методы тестирования, такие как отбор крупных или необычных статей из совокупности вместо выполнения репрезентативной выборки или стратификации совокупности на однородные частные совокупности для выборки. МСА 530 содержит руководство по использованию выборки и прочих методов отбора статей для тестирования. При разработке аналитических процедур по существу аудитор принимает во внимание сумму отклонений от прогнозов, которую можно принять без дальнейшего расследования. На рассмотрение этого вопроса, прежде всего, влияет уровень существенности и соответствие желательному уровню уверенности. Определение этой суммы подразумевает изучение вероятности, что сочетание искажений в определенном сальдо счетов, классе операций или раскрытии может сложиться в неприемлемую сумму. При разработке аналитических процедур по существу аудитор повышает желательный уровень уверенности при увеличении риска существенных искажений. МСА 520 «Аналитические процедуры» содержит руководство по применению аналитических процедур в ходе аудита.

Соответствие представлений и раскрытий

65. **Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры на предмет соответствия общего представления финансовой отчетности, включая связанные раскрытия, применяемой основе представления финансовой отчетности.** Аудитор рассматривает вопрос о том, представлена ли отдельная финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащую классификацию и описание финансовой информации. Представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности также подразумевает надлежащее раскрытие существенных аспектов. Эти аспекты касаются формы, структуры и содержания финансовой отчетности и прилагаемых примечаний, включая, например, используемую терминологию, детализацию, классификацию статей в отчетности, и базу для расчетов представленных сумм. Аудитор рассматривает вопрос о

том, должно ли руководство субъекта раскрыть какой-либо определенный аспект в свете обстоятельств и фактов, о которых аудитор знает на тот момент. При оценке общего представления финансовой отчетности, включая соответствующие раскрытия, аудитор рассматривает оцененный риск существенных искажений на уровне утверждений. См. параграф 17 МСА 500, где представлено описание утверждений, связанных с представлением и раскрытиями.

Определение достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства

66. Основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен определить, остается ли правомерной оценка рисков существенных искажений на уровне утверждений.

67. Аудит финансовой отчетности является кумулятивным и повторяющимся процессом. При выполнении аудитором запланированных аудиторских процедур полученные аудиторские доказательства могут вынудить аудитора модифицировать характер, сроки выполнения и масштаб прочих запланированных аудиторских процедур. Внимание аудитора может привлечь информация, которая значительно отличается от той, на которой основывалась оценка рисков искажений. Например, масштаб искажений, которые обнаружил аудитор при выполнении процедур проверки по существу, может изменить суждение о рисках искажений и указывать на существенные недостатки в системе внутреннего контроля. Кроме того, аналитические процедуры, выполненные на стадии общего обзора аудита, могут указывать на ранее непризнанные риски существенных искажений. При таких обстоятельствах аудитору может понадобиться переоценка запланированных аудиторских процедур на основе пересмотренных оцененных рисков по всем или некоторым классам операций, сальдо счетов, раскрытиям или связанным утверждениям. Параграф 119 МСА 315 содержит руководство по пересмотру аудитором оценки рисков.

68. Концепция эффективности средств контроля признает, что могут возникнуть некоторые отклонения при применении средств

контроля субъектом. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевого персонала, значительные сезонные колебания в объеме операций, и человеческий фактор. При обнаружении таких отклонений в ходе выполнения тестов средств контроля, аудитор производит специальные опросы с целью изучения этих аспектов и их потенциальных последствий, например, опросы о сроках изменений в составе персонала в разрезе ключевых функций по внутреннему контролю. Аудитор определяет, представляют ли выполненные тесты средств контроля надлежащую основу, позволяющую полагаться на эти средства контроля, необходимы ли дополнительные тесты средств контроля, или необходимо ли применить процедуры проверки по существу в отношении потенциальных рисков искажений.

69. Аудитор не может полагаться на допущение о том, что случай мошенничества или ошибки является изолированным случаем и поэтому должен рассмотреть вопрос о том, как обнаружение искажений повлияет на оцененный риск существенных искажений. До выражения заключения по аудиту аудитор определяет, был ли аудиторский риск снижен до приемлемо низкого уровня и необходимо ли пересмотреть характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур. Например, аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

- Характер, сроки выполнения и масштаб процедур проверки по существу.
- Аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, включая процесс оценки рисков субъектом.

70. **Аудитор должен определить, были ли получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для снижения рисков существенных искажений в финансовой отчетности до приемлемо низкого уровня.** При решении данного вопроса аудитор изучает все уместные аудиторские доказательства вне зависимости от того, противоречат они или подтверждают утверждения финансовой отчетности.

71. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств для подтверждения аудиторского заключения на протяжении

всего аудита являются вопросами профессионального суждения. На суждение аудитора в отношении того, что представляют собой достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, влияют такие факторы как:

- Значительность потенциальных искажений в утверждении и вероятность того, что такие искажения будут оказывать существенное влияние, взятые по-отдельности или в совокупности с другими потенциальными искажениями, на финансовую отчетность.
- Эффективность действий руководства субъекта и средств контроля в отношении рисков.
- Опыт, полученный при предыдущем аудите в связи с аналогичными потенциальными искажениями.
- Результаты выполненных аудиторских процедур, включая то, выявили ли такие аудиторские процедуры конкретные случаи мошенничества или ошибок.
- Источники и надежность доступной информации.
- Убедительность аудиторских доказательств.
- Знание субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля.

72. **Если аудитор не получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении какого-либо существенного утверждения финансовой отчетности, аудитор должен получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.** См. МСА 701 «Модификация отчёта (заключения) независимого аудитора».

Документация

73. **Аудитор должен отразить в рабочих документах общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, связь этих**

процедур с оцененными рисками на уровне утверждений, и результаты аудиторских процедур. Кроме того, если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные при предыдущем аудите, аудитор должен отразить в рабочих документах свои заключения в отношении того, можно ли полагаться на средства контроля, которые были протестированы при предыдущем аудите.

73.а Аудиторская документация должна демонстрировать, что финансовая отчетность согласована или сверена с учетными записями, лежащими в её основе.

73.б Способ, с помощью которого в рабочих документах отражаются аспекты, указанные в параграфах 73 и 73а, определяется на основе профессионального суждения аудитора. МСА 230 «Аудиторская документация» устанавливает стандарты и представляет руководство по документации в контексте аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

74. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2006 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. При проведении аудита субъектов государственного сектора аудитору необходимо принимать во внимание конкретные требования любых других нормативных актов, постановлений и предписаний министерств, влияющих на мандат аудитора, а также любые особые требования к аудиту. Такие факторы могут повлиять, например, на степень свободы действий аудитора при определении уровня существенности и суждения по характеру и масштабу аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Параграф 3 данного МСА может применяться только после рассмотрения таких ограничений.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 402

АСПЕКТЫ АУДИТА СУБЪЕКТОВ, ПОЛЬЗУЮЩИХСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Вопросы, рассматриваемые аудитором	4-10
Отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации	11-18

Международный стандарт аудита (МСА) 402 «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 402. Изменения и дополнения были внесены в текст МСА 402 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

АСПЕКТЫ АУДИТА СУБЪЕКТОВ, ПОЛЬЗУЮЩИХСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства для аудитора, клиент которого пользуется услугами обслуживающей организации. Кроме того, в данном МСА приводится описание аудиторских отчетов (заключений) обслуживающей организации, которые могут быть получены аудиторами клиента.

2. **Для определения и оценки риска существенных искажений, а также с целью разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен определить, какое влияние обслуживающая организация оказывает на системы внутреннего контроля субъекта.**

3. Клиент может прибегать к услугам обслуживающей организации, например, организации, осуществляющей операции, поддерживающей структуру подотчетности, или ведущей учет, а также обрабатывающей соответствующие данные (например, организация, обслуживающая компьютерные системы). Если клиент пользуется услугами обслуживающей организации, то для аудита финансовой отчетности клиента могут оказаться важными некоторые процедуры, политика и записи обслуживающей организации.

Вопросы, рассматриваемые аудитором

4. Обслуживающая организация может установить и осуществлять политику и процедуры, оказывающие влияние на систему внутреннего контроля субъекта. Такие политика и процедуры физически и функционально отделены от субъекта. Если услуги, оказываемые обслуживающей организацией, ограничиваются учетом операций и их обработкой, и субъект сохраняет за собой право на авторизацию учетных записей и сам организует подотчетность, он может самостоятельно осуществлять эффективную политику и процедуры внутри своей организации. Если же обслуживающая организация проводит операции и сама организует подотчетность субъекта, то субъект может посчитать необходимым полагаться на политику и процедуры обслуживающей организации.

5. **При получении представления о субъекте и его среде аудитор должен определить значимость работы обслуживающей организации для субъекта и уместность для аудита**. Для этого аудитору в зависимости от конкретных обстоятельств необходимо получить знание о нижеследующем:
   - Характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией.
   - Условия контракта и взаимоотношения между субъектом и обслуживающей организацией.
   - Степень взаимодействия системы внутреннего контроля субъекта с системами обслуживающей организации.
   - Средства внутреннего контроля субъекта, которые являются значимыми для обслуживающей организации, такие как:
     - Средства контроля субъекта, применяемые в отношении операций, обрабатываемых обслуживающей организацией.
     - Как субъект определяет и управляет рисками, связанными с использованием обслуживающей организации.
   - Возможности и финансовая устойчивость обслуживающей организации, включая последствия ее возможного банкротства для субъекта.
   - Информация об обслуживающей организации, например, данные, содержащиеся в руководстве пользователя и технических инструкциях.
   - Доступная информация о средствах контроля, связанных с информационными системами обслуживающей организации, такими как общие средства контроля в информационных технологиях и средства контроля над прикладными программами.
6. Аудитору также следует рассмотреть вопрос о существовании отчетов третьей стороны – аудиторов обслуживающей организации, отчетов внутренних аудиторов или регулирующих органов для получения информации о системе внутреннего контроля обслуживающей организации, её функционировании и эффективности. Если аудитор намеревается использовать работу

внутреннего аудитора МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита» предоставляет руководство по оценке надлежащего характера работы внутреннего аудитора в целях аудита.

6а. В результате полученного знания аудитор может прийти к выводу о том, что система контроля обслуживающей организации не оказывает влияния на контрольную оценку риска существенных искажений. В этом случае необходимость в дальнейшем рассмотрении данного МСА отсутствует.

7. **Если аудитор приходит к выводу, что деятельность обслуживающей организации является значимой для субъекта и для аудита, то аудитор должен получить достаточное знание обслуживающей организации и ее среды, включая ее систему внутреннего контроля, позволяющее ему определить и оценить риски существенных искажений, а также разработать аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков.** Аудитор должен оценить риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений по классам операций, сальдо счетов и раскрытиям.

8. Если объем полученной информации недостаточен, аудитору, возможно, следует рассмотреть необходимость обратиться к обслуживающей организации с просьбой о том, чтобы ее аудитор выполнил такие процедуры по оценке риска для получения необходимой информации, либо необходимость посетить обслуживающую организацию в целях получения этой информации. Аудитор клиента, выразивший желание посетить обслуживающую организацию, может посоветовать клиенту обратиться, в свою очередь, к обслуживающей организации с просьбой о предоставлении аудитору доступа к необходимой информации.

9. Аудитор субъекта может получить достаточное знание о системе внутреннего контроля, на которую оказывает влияние деятельность обслуживающей организации, если ознакомится с отчетом (заключением) третьей стороны, подготовленным аудитором обслуживающей организации. Кроме того, при оценке риска существенных искажений в отношении утверждений, на которые оказывают влияние системы внутреннего контроля обслуживающей организации, аудитор может также использовать

отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации. **Если аудитор использует отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации, ему следует проанализировать, целесообразно ли сделать запросы относительно профессиональной компетентности аудитора в контексте конкретного соглашения по аудиту, выполняемого аудитором обслуживающей организации.**

10. Аудитор должен получить аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования системы контроля в случае, если аудитор при оценке риска принимает во внимание эффективность функционирования средств контроля обслуживающей организации, либо если результаты одних только процедур по существу не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств на уровне утверждений. Аудитор также может прийти к выводу о рациональности получения аудиторских доказательств с помощью тестов средств контроля. Аудиторские доказательства, свидетельствующие об эффективности функционирования системы контроля, можно получить следующим образом:
    - Тестирование средств контроля субъекта над деятельностью обслуживающей организации.
    - Ознакомление с отчетом (заключением) аудитора обслуживающей организации, в котором выражено мнение об эффективности функционирования системы внутреннего контроля обслуживающей организации в отношении деятельности, значимой для аудита.
    - Посещение обслуживающей организации и проведение тестов средств контроля.

Отчеты (заключения) аудитора обслуживающей организации

11. В случае использования отчета (заключения) аудитора обслуживающей организации аудитору субъекта следует рассмотреть характер и содержание такого отчета (заключения).

12. Как правило, отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации бывает одного из следующих двух видов:

Тип А – Заключение об организации и внедрении средств внутреннего контроля

(а) Описание систем внутреннего контроля обслуживающей организации, обычно составляемое руководством обслуживающей организации; и

(б) Мнение аудитора обслуживающей организации, подтверждающее:

(i) Точность вышеупомянутого описания;

(ii) Пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных целей;

(iii) Фактическое внедрение средств внутреннего контроля.

Тип Б – Отчет об организации, внедрении и эффективности функционирования системы внутреннего контроля

(а) Описание системы внутреннего контроля обслуживающей организации, обычно составляемое руководством обслуживающей организации; и

(б) Мнение аудитора обслуживающей организации, подтверждающее:

(i) Точность вышеупомянутого описания;

(ii) Пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных целей;

(iii) Фактическое внедрение средств внутреннего контроля; и

(iv) Эффективность функционирования системы внутреннего контроля (на основе результатов тестов средств контроля). В дополнение к заключению по эффективности функционирования аудитору обслуживающей организации следует указать, какие тесты средств контроля были осуществлены и каковы их результаты.

Отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации обычно содержит ограничения в отношении его использования (обычно круг пользователей ограничивается руководством, обслуживающей организацией, ее клиентами и аудиторами клиента).

13. **Аудитору следует проанализировать объем работ, выполненных аудитором обслуживающей организации, а также оценить пригодность и надлежащий характер отчетов (заключений), составленных аудитором обслуживающей организации.**

14. Несмотря на то, что заключения типа А могут быть использованы аудитором с целью получения необходимого знания о системе внутреннего контроля, аудитору не следует использовать такие заключения в качестве аудиторского доказательства эффективности функционирования средств контроля.

15. И, наоборот, заключения типа Б могут быть использованы в качестве таких аудиторских доказательств, поскольку в этом случае были проведены тесты средств контроля. Если заключение типа Б используется в качестве аудиторского доказательства, подтверждающего эффективность функционирования средств контроля, аудитору следует определить, имеют ли средства контроля, проверенные аудитором обслуживающей организации, отношение к операциям субъекта, сальдо счетов и раскрытиям, а также соответствующим утверждениям, и являются ли выполненные аудитором обслуживающей организации тесты средств контроля и их результаты адекватными. В последнем случае двумя основными вопросами, требующими рассмотрения, являются длительность периода, охватываемого тестами аудитора обслуживающей организации, и время, прошедшее с момента выполнения этих тестов.

16. **В отношении конкретных тестов контроля и результатов, которые являются значимыми для аудита, аудитору необходимо проанализировать, насколько характер, сроки проведения и масштаб таких тестов способствует получению достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля для подтверждения оцененных аудитором рисков существенных искажений.**

17. Аудитор обслуживающей организации может быть привлечен к выполнению процедур проверки по существу, которые используются аудитором субъекта. Такие соглашения могут

включать выполнения процедур, согласованных с субъектом и его аудитором, а также с обслуживающей организацией и ее аудитором.

18. **Если аудитор использует отчет (заключение) аудитора обслуживающей организацией, в отчете (заключение) аудитора не должно быть ссылок на отчет (заключение) аудитора обслуживающей организации.**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 500

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Понятие аудиторского доказательства	3-6
Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства	7-14
Использование утверждений при получении аудиторских доказательств	15-18
Процедуры получения аудиторских доказательств	19-38
Дата вступления в силу	39

Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении того, что составляет аудиторские доказательств в ходе аудита финансовой отчетности, количества и качества аудиторских доказательств, а также в отношении процедур, выполняемых в целях получения аудиторских доказательств.

2. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в целях формулирования разумных выводов, на которых основывается аудиторское заключение.**

Понятие аудиторского доказательства

3. «Аудиторское доказательство» - это вся информация, используемая аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается аудиторское заключение, оно включает информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе финансовой отчетности, а также прочую информацию. Аудиторы не обязаны рассматривать всю информацию, которая может существовать[1]. Аудиторские доказательства, являющиеся кумулятивными по своей природе, включают аудиторские доказательства, полученные в результате аудиторских процедур, выполненных в течение аудита, а также могут включать аудиторские доказательства, полученные из других источников, например, предыдущие аудиты и процедуры фирмы по контролю качества, связанные с принятием клиента и продолжением работы по соглашению.

4. Бухгалтерские записи обычно включают первичные проводки и подтверждающие записи, например, чеки и записи электронных переводов; инвойсы; контракты; главные и вспомогательные бухгалтерские книги, журнальные проводки и прочие корректировки финансовой отчетности, не отраженные в формальных журнальных проводках; а также такие записи как рабочие и сводные таблицы, подтверждающие распределение затрат, расчеты, сверки и раскрытия. Проводки в бухгалтерских

[1] См. параграф 14

записях часто инициируются, отражаются, и обрабатываются в электронной форме, равно как и отчеты по ним. Кроме того, учетные записи могут составлять часть интегрированной системы, которая обеспечивает информационный обмен и сопровождает все аспекты деятельности субъекта, связанные с целями представления финансовой отчетности, операций, и обеспечения соответствия.

5. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, основываясь на учетных записях субъекта. Аудитор должен получить некоторые аудиторские доказательства путем тестирования учетных записей, например, анализ и обзор, повторное выполнение процедур, выполняемых при подготовке финансовой отчетности, сверка связанных типов информации и применение одной и той же информации. При выполнении таких аудиторских процедур аудитор может прийти к выводу, что учетные являются последовательными и соответствуют финансовой отчетности. Однако, так как сами по себе учетные записи не предоставляют достаточных аудиторских доказательств, на которых могло бы основываться мнение аудитора о финансовой отчетности, аудитор должен получить другие аудиторские доказательства.

6. Среди прочей информации, которую аудитор может использовать в качестве аудиторского доказательства, можно назвать протоколы собраний; подтверждения, полученные от третьих сторон; отчеты аналитиков; сравнительные данные по конкурентам (сравнительный анализ); руководство по системе контроля; информация, полученная аудитором в результате проведения таких аудиторских процедур, как опрос, наблюдение и инспектирование; прочая информация, разработанная аудитором или доступная аудитору, которая позволяет аудитору сделать обоснованные заключения.

Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства

7. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной мерой аудиторских доказательств; то есть их релевантность и надежность при подтверждении или обнаружении искажений в классах операций, сальдо счетов, раскрытиях и соответствующих утверждениях. На количество

необходимых аудиторских доказательств оказывает влияние риск искажений (чем больше риск, тем больше аудиторских доказательств потребуется) и качество аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств потребуется). Соответственно понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств взаимосвязаны. Однако получение большего количества аудиторских доказательств не компенсирует их плохое качество.

8. Определенный набор аудиторских процедур может предоставить аудиторские доказательства в отношении определенных утверждений, но не каких-либо других утверждений. Например, инспектирование записей и документов, связанных с погашением дебиторской задолженности после окончания периода, могут предоставить аудиторские доказательства в отношении, как существования, так и оценки, хотя не обязательно в отношении надлежащего отсечения конца периода. С другой стороны, аудитор часто получает аудиторские доказательства из разных источников, и такие доказательства имеют разный характер, хотя они и относятся к одному и тому же утверждению. К примеру, аудитор может анализировать сроки погашения дебиторской задолженности и последующее взыскание дебиторской задолженности для получения аудиторского доказательства в отношении оценки резерва по сомнительной задолженности. Более того, получение аудиторских доказательств в отношении определённого утверждения, например, фактическому существованию запасов, не может заменить получение аудиторских доказательств в отношении другого утверждения, например, оценки запасов.

9. На надежность аудиторского доказательства оказывают влияние его источники и характер, надежность также зависит от конкретных обстоятельств, при которых доказательство было получено. Можно сделать обобщение в отношении надежности различных аудиторских доказательств, но только с учетом важных отклонений. Даже если аудиторские доказательства получены из внешних для субъекта источников, могут существовать обстоятельства, которые оказывают влияние на надежность полученной информации. Например, аудиторские доказательства, полученные из независимого внешнего источника, могут оказаться ненадежными, если этот источник не достаточно известен.

Принимая во внимание возможность существования отклонений, следующие обобщения в отношении надежности аудиторских доказательств все же могут быть полезными:

- Аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимого источника вне субъекта.
- Аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны при условии эффективности соответствующих средств контроля, внедренных субъектом.
- Аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), более надежны, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или путем умозаключения (например, опрос о применении средства контроля).
- Аудиторские доказательства являются более надежными, если они существуют в документарной форме (бумажной, электронной или на прочих носителях, например, одновременная запись встречи является более надежной, чем последующее устное изложение обсуждаемых вопросов).
- Аудиторские доказательства, полученные в результате рассмотрения представленных оригиналов документов более надёжны, чем аудиторские доказательства, полученные на основе ксерокопий или факсов.

10. Аудит в редких случаях предусматривает подтверждение подлинности документов, и аудитор не обучен и не должен являться экспертом по подтверждению подлинности. Однако, аудитор должен рассмотреть надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, например, ксерокопии, факсимиле, документы на пленке, в цифровом формате или прочие электронные документы, включая, при необходимости, рассмотрение средств контроля над подготовкой и ведением такой документации.

11. **Если информация, предоставленная субъектом, используется аудитором для выполнения аудиторских процедур, аудитор должен получить аудиторские доказательства о точности и полноте информации.** Чтобы аудитор получил надежные аудиторские доказательства, информация, на которой основываются

аудиторские процедуры, должна быть достаточно полной и точной. Например, в ходе аудита доходов посредством применения нормативных цен в отношении записей по объему реализации, аудитор рассматривает точность ценовой информации, а также точность и полноту данных по объему реализации. Аудиторские доказательства в отношении полноты и точности информации, генерируемой информационной системой субъекта, могут быть получены одновременно с выполнением аудиторских процедур в отношении информации, когда получение таких аудиторских доказательств является неотъемлемой частью самих аудиторских процедур. В других ситуациях аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении точности и полноты такой информации посредством тестирования средств контроля над тем, как эта информация собирается и обрабатывается. Однако, в некоторых ситуациях, аудитор может принять решение о необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур. Например, эти дополнительные процедуры могут включать использование КПА для пересчета информации.

12. Аудитор обычно получает больше уверенности, если аудиторские доказательства, полученные из различных источников или имеющие различную природу, не противоречат друг другу, чем от статей аудиторского доказательства, рассматриваемых в отдельности. Кроме того, получение аудиторских доказательств из различных источников или аудиторских доказательств различного характера может указывать на то, отдельная статья аудиторского доказательства не является надежной. Например, подтверждающая информация, полученная из источника, независимого от субъекта, может повысить степень уверенности, которую аудитор получает от «представлений руководства субъекта». И, наоборот, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, противоречат аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимы для устранения такого противоречия.

13. Аудитор должен рассмотреть взаимосвязь между затратами, понесенными на получение аудиторских доказательств, и полезностью полученной информации. Однако, вопрос сложности или необходимых затрат сам по себе не является веским

основанием не выполнять аудиторскую процедуру, для которой нет альтернативы.

14. При формировании аудиторского мнения аудитор не проверяет всю доступную информацию, так как заключения обычно могут быть сделаны путем использования метода выборки и прочих методов отбора статей для тестирования. Аудитор, как правило, считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, являются по своей природе, скорее, доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения, но чтобы получить разумную уверенность[2] аудитор не должен удовлетворяться получением аудиторских доказательств, которые не являются убедительными. Аудитор должен применить профессиональное суждение и соблюдать принцип профессионального скептицизма при оценке количества и качества аудиторских доказательств и, соответственно, их достаточности и надлежащего характера с целью обоснования аудиторского мнения.

Использование утверждений при получении аудиторских доказательств

15. Руководство субъекта несет ответственность за справедливое представление финансовой отчетности, отражающей характер деятельности субъекта. При заявлении о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности руководство субъекта напрямую или косвенно делает утверждения в отношении признания, оценки, представления и раскрытий различных элементов финансовой отчетности и соответствующих раскрытий.

16. **Аудитор должен использовать достаточно детализированные утверждения по классам операций, сальдо счетов, представлениям и раскрытиям для формирования основы оценки рисков существенных искажений и для разработки и**

[2] МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» обсуждает концепцию разумной уверенности в той степени, в которой она связана с аудитом финансовой отчетности.

выполнения дальнейших аудиторских процедур. При оценке рисков аудитор использует утверждения путем рассмотрения различных видов потенциальных искажений, которые могут возникнуть, тем самым разрабатывая аудиторские процедуры в отношении этих рисков. Другие МСА рассматривают конкретные ситуации, когда аудитор должен получить аудиторские доказательства на уровне утверждений.

17. Утверждения, используемые аудитором, подразделяются на следующие категории:

    (а) Утверждения в отношении классов операций и событий за аудируемый период:

        (i) Возникновение – отраженные операции и события произошли и связаны с субъектом.

        (ii) Полнота – все операции и события, которые необходимо было отразить, отражены.

        (iii) Точность – суммы и прочие данные, касающиеся отраженных операций и событий, отражены надлежащим образом.

        (iv) Отсечение – операции и события отражены в надлежащем учетном периоде.

        (v) Классификация – операции и события разнесены по надлежащим счетам.

    (б) Утверждения в отношении сальдо счетов на конец периода:

        (i) Существование – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют.

        (ii) Права и обязанности – субъект владеет или контролирует права на активы, и обязательства являются обязательствами субъекта.

        (iii) Полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было отразить, отражены.

        (iv) Оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность на соответствующую сумму, и все соответствующие

корректировки оценки и распределения правильно отражены.

(в) Утверждения по представлению и раскрытиям:

(i) Возникновение, права и обязанности – раскрытые события, операции и прочие вопросы имели место быть и связаны с субъектом.

(ii) Полнота – все раскрытия, которые необходимо было включить в финансовую отчетность, включены.

(iii) Классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытия четко выражены.

(iv) Точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта справедливо и на соответствующие суммы.

18. Аудитор может использовать утверждения, как описано выше, или может выразить их другим способом при условии, что все аспекты, описанные выше, были охвачены. Например, аудитор может избрать сочетание утверждений по операциям и событиям с утверждениями по сальдо счетов. Или, например, может и не быть отдельного утверждения по отсечению операций и событий, если утверждения по возникновению и полноте включают надлежащее рассмотрение отражения операций в соответствующем учетном периоде.

Процедуры получения аудиторских доказательств

19. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, чтобы сделать разумные заключения, на которых будет базироваться аудиторское мнение, посредством выполнения аудиторских процедур с целью:

(а) Получения представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, для оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений (аудиторские процедуры, выполняемые в этих целях, трактуются в других МСА как «процедуры по оценке рисков»);

(б) В случае необходимости или если аудитор принял такое решение, тестирования эффективности функционирования

средств контроля при предотвращении, обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне утверждений (аудиторские процедуры, выполняемые в этих целях, трактуются в других МСА как «тесты средств контроля»); и

(в) Обнаружения существенных искажений на уровне утверждений аудиторские процедуры, выполняемые в этих целях, трактуются в других МСА как «процедуры проверки по существу» и включают детальные тесты классов операций, сальдо счетов и раскрытий, а также аналитические процедуры по существу).

20. Аудитор всегда выполняет процедуры по оценке рисков для получения разумной основы для оценки рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. Сами процедуры по оценке рисков не предоставляют достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на которых может базироваться аудиторское мнение, но они дополняются дальнейшими аудиторскими процедурами в виде тестов средств контроля, если необходимо, и процедурами проверки по существу.

21. Тесты средств контроля необходимы в двух ситуациях. В случае если аудиторская оценка рисков подразумевает ожидание эффективности функционирования средств контроля, аудитор должен протестировать эти средства контроля для подтверждения оценки рисков. Кроме того, если сами по себе процедуры проверки по существу не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, аудитор должен выполнить тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств эффективности их функционирования.

22. Аудитор планирует и выполняет процедуры проверки по существу в ответ на соответствующую оценку рисков существенных искажений, которая включает результаты тестов средств контроля, если таковые имели место. Аудиторская оценка рисков является суждением и не может быть достаточно четкой для выявления всех рисков существенных искажений. Более того, имеются ограничения, присущие системе внутреннего контроля, включая риск игнорирования руководством субъекта, возможность человеческой ошибки и последствия изменений в системе. Таким образом, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, необходимо всегда выполнять процедуры

проверки по существу в отношении существенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

23. Аудитор использует один или более видов аудиторских процедур, описанных в параграфах 26-38. Эти аудиторские процедуры или их сочетание могут использоваться в качестве процедур по оценке рисков, тестов средств контроля или процедур проверки по существу в зависимости от контекста их применения аудитором. При определенных обстоятельствах аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущего аудита, могут представить аудиторские доказательства, если аудитор выполнил аудиторские процедуры с целью установления факта их сохранившейся релевантности.

24. На характер и сроки аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, может повлиять тот факт, что определенная бухгалтерская информация и прочая информация доступна только в электронной форме или только по состоянию на определенные даты или периоды времени. Документы-источники, например, заказы на покупку, накладные, инвойсы и чеки могут быть заменены электронными сообщениями. Например, субъект может использовать системы электронной коммерции или системы по обработке данных. При электронной коммерции субъект и его заказчики или поставщики используют компьютеры, связанные через публичную сеть, такую как Интернет, для осуществления бизнеса в электронном виде. Закуп, отгрузка, выставление счетов, поступление денег и денежные выплаты часто осуществляются полностью путем обмена электронными сообщениями между сторонами. В системе обработки данных документы сканируются и конвертируются в электронные изображения для дальнейшего их хранения и использования, а документы-источники могут и не сохраняться после сканирования. Определенная электронная информация может существовать на определенный момент времени. Но такую информацию может оказаться невозможным восстановить после определенного периода времени, если файлы были изменены и резервная копия не была сделана. Политика субъекта о сохранении данных может предусматривать, чтобы аудитор потребовал сохранить определенную информацию для аудиторского обзора или выполнил аудиторские процедуры в то время, когда такая информация доступна.

25. Если информация представлена в электронной форме, аудитор может выполнить определенные аудиторские процедуры, описанные ниже, при помощи КПА.

Инспектирование записей или документов

26. Инспектирование заключается в проверке записей или документов, внутренних или внешних, в бумажной или электронной форме, или на прочих носителях. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, которая зависит от их характера и источника, а в случае внутренних записей и документов – от эффективности средств внутреннего контроля над процессом их производства. Примером инспектирования, используемого в качестве тестов средств контроля, является инспектирование записей или документов на предмет получения доказательства их авторизации.

27. Некоторые документы представляют собой прямые аудиторские доказательства существования актива, например, документ, являющийся финансовым инструментом, таким как акция или облигация. Инспектирование таких документов не всегда предоставляет аудиторские доказательства в отношении прав собственности или стоимости. Кроме того, инспектирование выполненного контракта может обеспечить аудиторские доказательства по применению субъектом учетной политики, например, по признанию дохода.

Инспектирование материальных активов

28. Инспектирование материальных активов подразумевает физическую проверку активов. Инспектирование материальных активов может обеспечить надежные аудиторские доказательства, подтверждающие наличие активов, но не обязательно права и обязательства субъекта или стоимость активов. Инспектирование отдельных статей запасов обычно сопровождается наблюдением за проведением инвентаризации запасов.

Наблюдение

29. Наблюдение заключается в зрительном слежении за процессом или процедурой, выполняемыми другими лицами. Например, наблюдение за проведением инвентаризации запасов персоналом субъекта или наблюдение за выполнением контрольных процедур.

Наблюдение обеспечивает аудиторские доказательства выполнения процесса или процедур, но ограничивается определенной датой, на которую выполнялось наблюдение, а также тем, что факт наблюдения мог повлиять на то, как выполнялся процесс или процедуры. См. МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей», в котором представлено руководство по наблюдению за проведением инвентаризации запасов.

Опрос

30. Опрос направлен на получение информации от осведомленных лиц, как финансовой, так и нефинансовой, в рамках субъекта или за его пределами. Опрос является аудиторской процедурой, которая широко используется в ходе аудита и часто применяется как дополнение к другим аудиторским процедурам. Опросы включают в себя как официальные письменные запросы, так и неофициальные устные опросы. Оценка ответов на опросы является неотъемлемой частью процесса опроса.

31. Ответы, полученные в результате опроса, могут предоставить аудитору информацию, которой он ранее не располагал, или подтверждающие аудиторские доказательства. В качестве альтернативы ответы могут предоставить информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например, информации в отношении возможности игнорирования руководством субъекта системы контроля. В некоторых случаях ответы на опросы предоставляют основу для модификации или выполнения дополнительных аудиторских процедур аудитором.

32. Аудитор выполняет аудиторские процедуры в дополнение к использованию опросов для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Сами по себе опросы не предоставляют достаточных аудиторских доказательств для обнаружения существенного искажения на уровне утверждения. Более того, только лишь опроса недостаточно для тестирования эффективности функционирования средств контроля.

33. Хотя подтверждение полученных доказательств путем опросов зачастую имеет особую важность, в случае опросов о намерениях руководства субъекта информация, подтверждающая намерения

руководства субъекта, может иметь ограниченный характер. В таких случаях знание прошлой истории исполнения руководством субъекта своих заявленных намерений в отношении активов или обязательств, заявленных руководством субъекта, причин выбора определенного курса действий, и способности руководства субъекта следовать конкретному курсу может предоставить соответствующую информацию о намерениях руководства субъекта.

34. В отношении некоторых аспектов аудитор получает письменные представления от руководства субъекта для подтверждения ответов, полученных в ходе устных опросов. Например, аудитор обычно получает письменные представления от руководства субъекта по существенным вопросам, если существование прочих достаточных и надлежащих аудиторских доказательств не может быть разумно спрогнозировано или если полученные прочие аудиторские доказательства недостаточно качественные. См. МСА 580 «Представления руководства субъекта», где представлено руководство по письменным представлениям.

Подтверждения

35. Подтверждение, являющееся специфическим типом опроса, представляет собой процесс получения информации или заявлений о существующих условиях непосредственно от третьих сторон. Например, аудитору может потребоваться подтверждение дебиторской задолженности непосредственно от дебиторов. Подтверждения часто используются в отношении сальдо счетов и их компонентов, но не ограничиваются этими статьями. Например, аудитор может потребовать подтверждения условий соглашения или операции с третьими сторонами; запрос на подтверждение разработан таким образом, чтобы узнать, были ли внесены какие-либо изменения в соглашение, и если да, то получить соответствующие детали. Подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий, например, отсутствия дополнительного соглашения, которое может повлиять на признание дохода. См. МСА 505 «Внешние подтверждения», где представлено руководство по подтверждениям.

Пересчет

36. Пересчет включает проверку арифметической точности документов или записей. Пересчет может быть выполнен при помощи информационных технологий, например, путем получения электронного файла от субъекта и использования КПА для проверки точности суммарных значений в файле.

Повторное выполнение

37. Повторное выполнение – это независимое выполнение аудитором процедур или действий по контролю, которые первоначально были выполнены в рамках системы внутреннего контроля субъекта, либо вручную, либо при помощи КПА, например, повторный расчет сроков погашения дебиторской задолженности.

Аналитические процедуры

38. Аналитические процедуры состоят из оценки финансовой информации путем изучения вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовым данными. Аналитические процедуры также включают исследование выявленных колебаний и взаимосвязей, которые противоречат другой связанной информации или значительно отличаются от сумм прогнозов. См. МСА 520 «Аналитические процедуры», где представлено руководство по аналитическим процедурам.

Дата вступления в силу

39. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. При выполнении аудита субъектов государственного сектора аудитору необходимо учитывать законодательную базу и любые применимые нормативные акты, постановления и предписания министерств, влияющие на мандат аудитора, а также любые особые требования к аудиту. Делая утверждения в отношении финансовой отчетности, руководство субъекта утверждает, что операции и события были осуществлены в соответствии с законодательством или соответствующими полномочиями в дополнение к утверждениям, описанным в параграфе 15 данного МСА.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 501

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА – ДОПОЛНИТЕЛЬНОЕ РАССМОТРЕНИЕ ОСОБЫХ СТАТЕЙ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Часть А. Присутствие при проведении инвентаризации запасов	4-18
Часть Б. Заменена на МСА 505 (параграфы 19-30 удалены)	
Часть В. Процедуры в отношении судебных процессов и исков	31-37
Часть Г. Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях	38-41
Часть Д. Информация по сегменту	42-45

Международный стандарт аудита (МСА) 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* Пересмотр МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 501. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 501 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА – ДОПОЛНИТЕЛЬНОЕ РАССМОТРЕНИЕ ОСОБЫХ СТАТЕЙ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в дополнение к МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении отдельных особых сальдо счетов и других раскрытий в финансовой отчетности.

2. Применение стандартов и руководства, изложенных в данном МСА, поможет аудитору получить аудиторские доказательства в отношении особых сальдо счетов и других раскрытий в финансовой отчетности.

3. Данный МСА состоит из следующих частей:

   (а) Присутствие при проведении инвентаризации запасов.

   (б) Заменена на МСА 505 – Часть Б исключена из данного стандарта.

   (в) Процедуры в отношении судебных процессов и исков.

   (г) Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях.

   (д) Информация по сегментам.

Часть А. Присутствие при проведении инвентаризации запасов

4. Обычно руководство субъекта устанавливает порядок, в соответствии с которым не реже одного раза в год производится инвентаризация запасов, на основе которой составляется финансовая отчетность или проверяется надежность системы непрерывного учета запасов.

5. **В случае если величина запасов является существенной для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния запасов, по возможности присутствуя при проведении инвентаризации.** Присутствие аудитора служит тестом средств контроля или процедурой проверки по существу в отношении проведения инвентаризации в зависимости от аудиторской оценки риска и запланированного

подхода. Такое присутствие позволит аудитору провести инспектирование запасов, наблюдение за соблюдением установленного руководством субъекта порядка по отражению в учете и контролю результатов инвентаризации, а также получить аудиторские доказательства надежности процедур, установленных руководством субъекта.

6. **Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при проведении инвентаризации запасов не представляется возможным, аудитор должен провести некоторые подсчеты запасов или понаблюдать за их проведением в какой-либо другой день и, в случае необходимости, выполнить аудиторские процедуры в отношении операций, которые произошли между датой инвентаризации и таким днем.**

7. **Если присутствие невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния таких запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для приведения оговорки об ограничении масштаба аудита.** Например, документация по последующей продаже конкретных запасов, приобретенных или купленных до проведения инвентаризации, может предоставить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

8. Планируя присутствие при инвентаризации запасов или выполнение альтернативных процедур, аудитор должен определить:
   - Риски существенных искажений, связанные с запасами.
   - Характер системы внутреннего контроля, применяемой в отношении запасов.
   - Предполагается ли разработка адекватных процедур и выпуск надлежащих инструкций по инвентаризации запасов.
   - Сроки проведения инвентаризации.
   - Место хранения запасов.
   - Требуется ли помощь экспертов.

9. Если количество запасов определяется путем проведения их инвентаризации и при этом присутствует аудитор, или если на предприятии функционирует система непрерывного учета и аудитор присутствует при проведении инвентаризации один или несколько раз в течение года, то аудитор обычно наблюдает за выполнением процедур инвентаризации и выполняет контрольные подсчеты.

10. Если субъект определяет количество запасов расчетным путем, например, при оценке веса груды угля, аудитору необходимо убедиться в обоснованности используемых процедур.

11. Если запасы размещены в нескольких местах, аудитору следует определить, в каких местах хранения запасов его присутствие было бы необходимо, принимая во внимание существенность этих запасов и риск существенных искажений в различных местах хранения запасов.

12. Аудитору необходимо ознакомиться с утвержденной руководством субъекта инструкцией относительно:

    (а) Применения контрольных процедур, например, при сборе заполненных ведомостей учета движения запасов, при учете незаполненных бланков ведомостей учета движения запасов, а также при инвентаризации и повторной инвентаризации запасов;

    (б) Порядка определения стадии завершения незавершенного производства; определения неходовых, устаревших или поврежденных изделий, а также запасов, принадлежащих третьей стороне, например запасов, поставленных на консигнацию; и

    (в) Наличия соответствующих указаний, регламентирующих движение между подразделениями, а также отправку и прием запасов до и после даты отсечения.

13. Чтобы получить аудиторские доказательства того, что контрольные процедуры, разработанные руководством субъекта, выполняются надлежащим образом, аудитору необходимо провести наблюдение за процедурами, выполняемыми сотрудниками субъекта, а также произвести контрольные подсчеты. В процессе проведения контрольных подсчетов аудитор должен выполнить процедуры как в отношении полноты, так и точности результатов проведенной

инвентаризации путем сверки выбранных записей и физического наличия соответствующих запасов, а также физического наличия выбранных запасов с соответствующими записями в ведомостях инвентаризации. Аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости сохранения копий таких результатов инвентаризации для последующих аудиторских процедур и сопоставлений.

14. Аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения к различным периодам, включая подробную информацию о движении запасов до, во время и после инвентаризации с тем, чтобы учет такого движения можно было проверить позднее.

15. Исходя из практических соображений, инвентаризация запасов может быть проведена на дату, не являющуюся датой окончания отчетного периода. С точки зрения целей аудита данный подход уместен, как правило, только в тех случаях, когда субъект разработал и внедрил средства контроля над изменениями в запасах. Аудитор посредством выполнения надлежащих процедур определяет, правильно ли отражены в учете изменения запасов, имевшие место между датой их инвентаризации и датой окончания отчетного периода.

16. Если с целью определения остатков на конец периода субъект применяет систему непрерывного учета запасов, аудитор посредством выполнения дополнительных процедур должен определить, понятны ли причины любых существенных различий между результатами инвентаризации и записями, полученными в результате непрерывного учета запасов, а также вносятся ли соответствующие поправки в учетные записи.

17. Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении окончательного реестра запасов с тем, чтобы определить, насколько точно он отражает фактические результаты инвентаризации.

18. Если запасы находятся на ответственном хранении и под контролем третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния запасов, хранимых по поручению субъекта. В зависимости от существенности таких запасов, аудитор должен также рассмотреть следующие моменты:

- Порядочность и независимость третьей стороны.
- Целесообразность личного наблюдения или назначения другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации запасов.
- Целесообразность получения отчета (заключения) другого аудитора относительно адекватности системы внутреннего контроля третьей стороны с тем, чтобы удостовериться, что запасы были точно подсчитаны и хранятся надлежащим образом.
- Целесообразность инспектирования документации по запасам, находящимся на хранении у третьих сторон, например, складских расписок, или получения подтверждения от других сторон в случае передачи таких запасов в качестве залога.

Часть Б. Заменена на МСА 505 (параграфы 19-30 удалены)

Часть В. Процедуры в отношении судебных процессов и исков

31. Судебные процессы и иски, в которые вовлечен субъект, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, в связи с чем может потребоваться их раскрытие и/или создание резерва по ним в финансовой отчетности.

32. **Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры для того, чтобы получить сведения о любых судебных процессах и исках, в которые вовлечен субъект, и которые могут привести к существенным искажениям финансовой отчетности.**
В число таких процедур входят:

    - Направление необходимых запросов руководству субъекта, включая получение представлений руководства субъекта.
    - Обзор протоколов заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, и переписки с юристами субъекта.
    - Проверка счетов затрат на юридические цели.
    - Использование любых сведений, полученных относительно хозяйственной деятельности субъекта, включая информацию, полученную в ходе бесед с юридической службой субъекта.

33. **Если аудитор оценивает риск существенных искажений в отношении выявленных судебных процессов или исков или аудитор считает, что они могут иметь место, он должен**

попробовать связаться непосредственно с юристами субъекта. Такие обсуждения могут помочь при получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно того, известно ли о существенных потенциальных судебных процессах и исках, и надежны ли сделанные руководством субъекта оценки финансовых последствий, включая затраты. Если аудитор приходит к выводу, что риск существенных искажений является значительным, аудитор должен оценить организацию соответствующих средств контроля субъекта и определить, были ли они внедрены. Параграфы 108-114 МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» содержат руководство по определению значительных рисков.

34. **Письмо, которое должно быть подготовлено руководством субъекта и отправлено аудитором, должно содержать просьбу о том, чтобы юрист субъекта связался непосредственно с аудитором.** Если существуют основания предполагать, что юрист не ответит на общий запрос, в письмо необходимо включить:

    - Перечень судебных процессов и исков.
    - Оценку руководства субъекта в отношении результатов судебных процессов и исков, а также его прогноз относительно финансовых последствий, включая издержки.
    - Просьбу к юристу субъекта о подтверждении обоснованности оценок руководства субъекта, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений в случае, если юрист посчитает перечень неполным или неточным.

35. Аудитор рассматривает статус судебных дел на дату составления аудиторского отчета (заключения). В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юристов субъекта информацию, отражающую последние изменения.

36. При определенных обстоятельствах, например, если аудитор устанавливает, что дело связано со значительным риском, дело является сложным, или имеются разногласия между руководством субъекта и юристом субъекта, может возникнуть необходимость встречи аудитора с юристом субъекта с целью обсуждения вероятного исхода судебного процесса или иска. Такие встречи

должны происходить с разрешения руководства субъекта и, желательно, в присутствии лица, представляющего руководство субъекта.

37. **Если руководство субъекта отказывается дать разрешение аудитору на обращение к юристам субъекта, то такой отказ следует рассматривать как ограничение масштаба аудита, что обычно приводит к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.** Если юрист субъекта отказывается ответить надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных аудиторских процедур, аудитору следует определить, ограничивается ли тем самым масштаб аудита, что может привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Часть Г. Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях

38. Если величина долгосрочных инвестиций является существенной для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких инвестиций и раскрытия информации о них.

39. Аудиторские процедуры в отношении долгосрочных инвестиций обычно включают получение аудиторского доказательства способности субъекта продолжать инвестировать на долгосрочной основе, обсуждение с руководством субъекта вопроса о намерении субъекта продолжать держать инвестиции в виде долгосрочных инвестиций, а также получение письменных представлений по данному вопросу.

40. Другие процедуры обычно включают рассмотрение соответствующей финансовой отчетности и другой информации, например, рыночных котировок, которые служат показателем стоимостной оценки, а также сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью инвестиции вплоть до даты составления аудиторского отчета (заключения).

41. Если такие стоимостные оценки не превышают балансовую стоимость, то аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости уценки. Если существует неопределенность в вопросе о возможности возмещения балансовой стоимости, аудитор должен выяснить, были ли отражены в учете необходимые корректировки и/или раскрытия.

Часть Д. Информация по сегментам

42. Если информация по сегментам является существенной для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности.

43. Аудитор рассматривает информацию по сегментам в связи с финансовой отчетностью в целом, и поэтому обычно он не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить с целью выражения мнения относительно информации по сегментам, рассматриваемой обособленно. Тем не менее, концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и аудиторские процедуры учитывают это.

44. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по сегментам, обычно включают аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, уместные в данных обстоятельствах.

45. Аудитор должен обсудить с руководством субъекта методы, используемые для составления информации по сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с применимой основой подготовки финансовой отчетности, а также выполнить аудиторские процедуры в отношении применения этих методов. Аудитор должен также проанализировать продажи, переводы и платежи, имевшие место между сегментами, элиминирование межсегментных оборотов, сопоставление со сметами и другими ожидаемыми результатами, например, с прибылью от операционной деятельности, представленной в виде процентного отношения к выручке от продаж, распределение активов и расходов между сегментами, в том числе на предмет последовательности отражения по отношению к данным предшествующих периодов и адекватности раскрытия информации о несоответствиях.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 505

ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-6
Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором риска существенных искажений	7-11
Утверждения, заявляемые во внешнем подтверждении	12-16
Форма запроса на внешнее подтверждение	17-19
Использование положительных и отрицательных подтверждений	20-24
Просьбы руководства субъекта	25-27
Характеристики респондента	28-29
Процесс внешнего подтверждения	30-35
Оценка результатов процесса подтверждения	36
Внешние подтверждения до конца года	37
Дата вступления в силу	38

Международный стандарт аудита (МСА) 505 «Внешние подтверждения» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА..

* Пересмотр МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 505. Соответствующие изменения и дополнения были внесены в текст МСА 505 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты

ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по использованию внешних подтверждений аудитором в качестве средства получения аудиторских доказательств.

2. **Аудитор должен определить, является ли необходимым использовать внешние подтверждения для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств на уровне утверждений. При принятии этого решения аудитор должен учитывать оцененный риск существенных искажений на уровне утверждений и то, как доказательства, полученные в результате других запланированных аудиторских процедур, смогут сократить риск существенных искажений на уровне утверждений до приемлемо низкого уровня.**

3. В МСА 500 «Аудиторские доказательства» говорится, что на надежность аудиторских доказательств влияет их источник и характер, и они зависят от конкретных обстоятельств, при которых они были получены. В Стандарте говорится, что при признании возможности существования исключений, могут оказаться полезными следующие обобщения надежности аудиторских доказательств:

   - Аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых источников вне субъекта.
   - Аудиторские доказательства, полученные напрямую аудитором, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенным путем или путем умозаключений.
   - Аудиторские доказательства являются более надежными, если они существуют в документарной форме.
   - Аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные копиями или факсимиле.

   Соответственно, аудиторские доказательства в виде оригинала письменного ответа на запрос о подтверждении, полученного непосредственно аудитором от третьих сторон, не связанных с аудируемым субъектом, рассматриваемые по-отдельности или в

совокупности с аудиторским доказательством, полученным в результате выполнения прочих аудиторских процедур, могут помочь в снижении риска существенных искажений по соответствующим утверждениям до приемлемо низкого уровня.

4. Внешнее подтверждение – это процесс получения и оценки аудиторских доказательств посредством представления информации или существующих условий непосредственно третьей стороной в ответ на запрос о предоставлении информации относительно конкретной статьи, оказывающей влияние на утверждения, содержащиеся в финансовой отчетности или соответствующие раскрытия. При принятии решения относительно степени использования внешних подтверждений аудитор должен принять во внимание характеристики среды, в которой действует аудируемый субъект, и практику потенциальных респондентов по обработке запросов на получение прямого подтверждения.

5. Очень часто внешние подтверждения используются в отношении сальдо счетов и их компонентов, но они не должны ограничиваться только этими статьями. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение в части условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых субъектом с третьей стороной. Запрос о подтверждении подготавливается таким образом, чтобы узнать, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение, и если да, то в чем они заключались. Внешние подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий, например, отсутствия дополнительного соглашения, которое может повлиять на признание дохода. В качестве примеров использования внешних подтверждений можно привести следующие ситуации:

   - Сальдо банковских счетов и другая информация от банкиров.
   - Сальдо счетов дебиторской задолженности.
   - Запасы, находящиеся на таможенных и иных складах третьих лиц, для переработки или на консигнации.
   - Правоустанавливающие документы на собственность, находящиеся у юристов или финансистов на ответственном хранении или в качестве залогового обеспечения.
   - Купленные у биржевых брокеров инвестиционные средства, но еще не доставленные субъекту на отчетную дату.

- Займы от заимодателей.
- Сальдо счетов кредиторской задолженности.

6. Надежность полученных в результате внешних подтверждений доказательств зависит, среди прочих факторов, от применения аудитором соответствующих аудиторских процедур при составлении запроса на внешнее подтверждение, выполнения процедур внешнего подтверждения и оценки результатов процедур внешнего подтверждения. К факторам, влияющим на надежность полученных подтверждений, относятся средства контроля, применяемые аудитором в части запросов на подтверждение и ответов, характеристики респондентов, а также любые ограничения, включенные в ответ или установленные руководством субъекта.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором риска существенных искажений

7. МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» рассматривает ответственность аудитора в отношении получения представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля; и оценки рисков существенных искажений. Стандарт выделяет аудиторские процедуры, выполняемые с целью оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности, достаточные для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

8. МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» рассматривает ответственность аудитора в отношении определения общего подхода, а также разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур, характер, сроки выполнения и масштаб которых соответствуют оцененным рискам существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. В частности, МСА 330 показывает, что аудитор определяет характер и масштаб аудиторских доказательств, которые необходимо получить в результате выполнения процедур проверки по существу в отношении соответствующей оценки риска существенных искажений, и что, вне зависимости от оцененного риска существенных искажений, аудитор разрабатывает и выполняет процедуры по существу по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытиям. Эти процедуры проверки по существу могут включать использование

внешних подтверждений по определенным утверждениям.

9. Параграф 11 МСА 330 показывает, что чем выше оценка риска аудитором, тем более надежные и надлежащие аудиторские доказательства стремится получить аудитор в результате выполнения процедур проверки по существу. Соответственно, по мере увеличения оцененного риска существенных искажений аудитор разрабатывает процедуры проверки по существу для получения более надежных и надлежащих аудиторских доказательств или более убедительных аудиторских доказательств на уровне утверждений. В такой ситуации использование процедур по подтверждению может оказаться эффективным при обеспечении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

10. Чем ниже уровень риска существенных искажений, тем меньше уверенности аудитору необходимо получить в результате процедур проверки по существу для формирования выводов об утверждении. Например, субъект взял кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором (включая тесты средств контроля, являющиеся необходимыми), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и такая работа привела к оценке риска существенных искажений в отношении непогашенного остатка кредита как низкого, то аудитор может ограничить процедуры проверки по существу детальными тестами деталей совершенных платежей, а не искать вновь подтверждения остатка по кредиту непосредственно заимодателем.

11. Если аудитор определил риск как значительный (см. параграф 108 МСА 315), аудитор может рассмотреть вопрос о том, может ли подтверждение определенных вопросов выступать в качестве приемлемого метода снижения риска существенных искажений. Например, необычные или сложные операции могут быть связаны с более высоким оцененным риском, чем обычные операции. Если субъект вступил в необычные или сложные операции, ведущие к более высокому оцененному риску существенных искажений, аудитор рассматривает необходимость подтверждений условий операции другими сторонами в дополнение к проверке документации, хранящийся у субъекта.

Утверждения, заявляемые во внешнем подтверждении

12. МСА 500 предусматривает использование утверждений при оценке рисков, а также разработке и выполнении аудиторских процедур в отношении оцененных рисков. МСА 500 разделяет утверждения на следующие категории: утверждения, связанные с классом операций; утверждения, связанные с сальдо счетов; и утверждения, связанные с раскрытиями. Хотя внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении этих утверждений, способность внешнего подтверждения предоставить аудиторские доказательства, подтверждающие определенное утверждение, будет различаться.

13. Внешние подтверждения дебиторской задолженности обеспечивают надежные и релевантные аудиторские доказательства в отношении существования задолженности на конкретную дату. Подтверждения также представляют аудиторские доказательства в отношении процедур отсечения. Однако, такие подтверждения, как правило, не обеспечивают всех необходимых аудиторских доказательств в отношении утверждения об оценке, поскольку далеко не всегда возможно просить дебитора подтвердить подробную информацию о его способности платить по счетам.

14. Аналогичным образом, в случае товаров, хранящихся на консигнации, внешние подтверждения обычно представляют надежные и релевантные аудиторские доказательства для подтверждения утверждения о существовании, а также о правах и обязательствах, но не могут представить аудиторские доказательства по утверждению об оценке.

15. Уместность внешних подтверждений для аудита конкретного утверждения также зависит от цели аудитора, которую он поставил при отборе информации для подтверждения. Например, в ходе аудита утверждения о полноте отражения кредиторской задолженности аудитору необходимо получить аудиторские доказательства отсутствия существенных обязательств, неотраженных в учете. Соответственно, отправление запроса на подтверждение основным поставщикам субъекта с требованием представить копии их выписок со счета непосредственно аудитору, даже если записи подтверждают отсутствие задолженности перед ними, будет более эффективным при выявлении неотраженных обязательств, чем отбор

счетов для подтверждения, исходя их наиболее крупных сумм, отраженных в книге аналитического учета кредиторской задолженности.

16. При получении аудиторских доказательств в отношении утверждений, которые не вполне охватываются внешними подтверждениями, аудитор рассматривает вопрос о применении других аудиторских процедур в дополнение к процедурам подтверждения или в качестве замены процедур подтверждения.

Форма запроса на внешнее подтверждение

17. **Аудитор должен адаптировать запрос на внешнее подтверждение к конкретным целям аудита.** При разработке запроса аудитор изучает рассматриваемые утверждения и факторы, которые могут повлиять на надежность подтверждений. Такие факторы как форма запроса на внешнее подтверждение, предыдущий опыт работы по подобным соглашениям о проведении аудита, характер подтверждаемой информации, и предполагаемый респондент влияют на форму запроса, так как эти факторы оказывают прямое влияние на надежность аудиторского доказательства, получаемого в результате внешнего подтверждения.

18. Кроме того, при разработке запроса аудитору следует учесть тип информации, которую респонденты могут подтвердить с готовностью, так как от этого зависит количество и объем полученных ответов, а также характер полученных доказательств. Например, информационная система некоторых респондентов позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счетам в целом. Кроме того, не всегда респонденты могут подтвердить определенные типы информации, например, сальдо по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение сумм по отдельному счету-фактуре в рамках общего сальдо.

19. Как правило, в запросе на подтверждение содержится разрешение руководства субъекта, в котором он не возражает против раскрытия респондентом запрашиваемой информации аудитору. Респонденты с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства субъекта, а

в некоторых случаях вообще не ответят на запрос о подтверждении без разрешения руководства субъекта.

Использование положительных и отрицательных подтверждений

20. Аудитор может использовать запросы на предоставление положительных или отрицательных внешних подтверждений либо комбинацию того и другого.

21. В запросе на положительное внешнее подтверждение респондента просят ответить аудитору в любом случае либо путем указания на согласие респондента с предоставленной информацией, либо путем заполнения информации респондентом. Как правило, ответ на запрос о положительном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что респондент ответит на запрос о подтверждении, не проверив правильность информации. Далеко не всегда аудитору удается проверить, произошло это или нет. Аудитор может сократить этот риск, если отправит запрос на получение положительного подтверждения, не указывая суммы (или другой аналогичной информации), с обращением к респонденту внести эту величину или предоставить другую информацию. С другой стороны, использование запроса на предоставление подтверждения в форме пустого бланка может привести к снижению количества и объема ответов, так как от респондента требуются дополнительные усилия.

22. Запрос на отрицательное внешнее подтверждение подразумевает, что респондент ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако, если аудитор не получил ответа на запрос об отрицательном подтверждении, то он должен понимать, что не получит однозначных доказательств факта получения запроса третьей стороной, которой оно направлялось, и того, что там проверили правильность содержащейся в запросе информации. Отсюда следует, что использование запроса о предоставлении отрицательного подтверждения предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом на положительное подтверждение, и аудитору следует рассмотреть возможность применения других процедур проверки по существу в дополнение к отрицательному подтверждению.

23. Запросы о предоставлении отрицательного подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, если:

    (а) Риск существенных искажений оценен как низкий;

    (б) Имеется большое количество мелких сальдо;

    (в) Не ожидается значительного количества ошибок; и

    (г) У аудитора нет оснований полагать, что респонденты проигнорируют запрос.

24. Может быть использована комбинация положительного и отрицательного внешних подтверждений. Например, в тех случаях, когда общее сальдо по счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа крупных сальдо и большого числа мелких сальдо, аудитор может счесть уместным направить запрос на положительное подтверждение по всем или выборочному числу крупных сальдо, и запрос на отрицательное подтверждение по выборочному числу мелких сальдо.

Просьбы руководства субъекта

25. Если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство субъекта просит его не делать этого, то аудитор должен рассмотреть вопрос о том, насколько обоснованы эти просьбы, и получить аудиторские доказательства для подтверждения обоснованности просьбы руководства. Если аудитор соглашается с просьбой руководства субъекта не искать внешних подтверждений по конкретному аспекту, то в отношении этого аспекта он должен применить альтернативные аудиторские процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

26. **В случае если аудитор не принимает обоснований руководства субъекта и ему мешают обратиться за подтверждением, это означает ограничение масштаба аудита, и аудитору следует рассмотреть возможное влияние сложившейся ситуации на аудиторский отчет (заключение).**

27. При рассмотрении указанных руководством субъекта причин аудитор должен руководствоваться принципом профессиональным скептицизмом и решить, не бросает ли эта просьба тень на

порядочность руководства субъекта. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не указывает ли эта просьба на возможность существования мошенничества или ошибок. Если аудитор убежден в существовании мошенничества или ошибки, то он должен руководствоваться МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности». Аудитор также должен учесть тот факт, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные и надлежащие доказательств по данному аспекту.

Характеристики респондента

28. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате представленных подтверждений, зависит от компетентности респондентов, их независимости, полномочий по предоставлению ответа, знания того аспекта, который необходимо подтвердить, и объективности. Поэтому аудитор должен пытаться убедиться по мере возможности в том, что запрос направлен соответствующему лицу. Например, если необходимо подтверждение о согласии отказаться от права требования досрочного погашения долгосрочного долга субъекта, аудитор должен направить запрос должностному лицу кредитора, который осведомлен об отказе от права и который вправе предоставить соответствующую информацию.

29. Кроме того, аудитор должен оценить, не может ли возникнуть ситуация, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный и непредвзятый ответ на запрос о подтверждении. Аудитору следует принять во внимание информацию о компетентности респондента, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние этой информации на форму запроса о подтверждении и анализ результатов, в том числе на необходимость применения дополнительных аудиторских процедур. Кроме того, аудитор должен решить, есть ли достаточные основания для вывода о том, что запрос о подтверждении направляется респонденту, от которого аудитор вправе ожидать ответ, предоставляющий достаточные и надлежащие доказательства. Например, аудитор может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце года, которые существенным образом влияют на финансовую отчетность. В то же время данные хозяйственные операции

совершены с третьими лицами, которые находятся в экономической зависимости от субъекта. В такой ситуации, аудитору следует рассмотреть вопрос о том, нет ли у третьей стороны стимула дать неточный ответ.

Процесс внешнего подтверждения

30. **При осуществлении процедур получения подтверждения аудитор должен осуществлять контроль за процессом отбора тех лиц, которым направляются запросы, за подготовкой и рассылкой запросов о подтверждении и ответами на эти запросы.** Отношения между предполагаемыми респондентами и аудитором должны находиться под постоянным контролем, чтобы свести до минимума вероятность того, что результаты подтверждений носят предвзятый характер по причине перехвата или внесения изменений в запросы или ответы. Аудитор должен обеспечить собственноручную рассылку запросов о подтверждении с указанием надлежащего адресата и требованием направлять ответы напрямую аудитору. Аудитор должен убедиться в том, что ответы поступили от должных респондентов.

Отсутствие ответа на запрос о положительном подтверждении

31. **В случае отсутствия ответа на запрос о положительном подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры. Альтернативные аудиторские процедуры должны быть такими, чтобы они обеспечивали аудиторские доказательства в отношении тех утверждений, которые должны были быть получены в результате ответа на запрос о подтверждении.**

32. Если ответ не получен, то, как правило, аудитор связывается с респондентом для получения ответа. В тех ситуациях, когда аудитор не получает ответа, он должен перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных аудиторских процедур зависит от счета и утверждения, о которых идет речь. При проверке счетов дебиторской задолженности альтернативные аудиторские процедуры могут включать проверку последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации о клиенте для получения аудиторских доказательств в отношении утверждения о существовании, а для получения доказательств в отношении утверждения о дате

отсечения – проведение тестирования продаж незадолго до конца периода. При проверке счетов кредиторской задолженности альтернативные процедуры могут включать проверку последующих выплат денежных средств или переписку с третьими сторонами для получения аудиторских доказательств в отношении утверждения о существовании и проверку других записей, например, накладных на получение товара, для получения доказательств в отношении утверждения о полноте.

Надежность полученных ответов

33. Аудитор должен установить, нет ли признаков того, что полученные подтверждения ненадежны. Аудитор рассматривает подлинность полученных ответов и применяет соответствующие аудиторские процедуры, чтобы рассеять возможные сомнения. Аудитор может счесть необходимым проверить источник и содержание ответа, связавшись по телефону с соответствующим респондентом. Кроме того, аудитор может попросить соответствующего респондента отправить ему оригинал ответа по почте. С ростом использования технических средств, аудитор должен проверять подлинность источника ответов, полученных в электронном виде (например, по факсу или электронной почте). Устные подтверждения следует фиксировать в рабочих документах. Если подтверждение, полученное устно, является значимым, то аудитор просит вовлеченные стороны предоставить ему напрямую письменные подтверждения конкретной информации.

Причины и периодичность отклонений

34. **Если аудитор приходит к заключению о том, что процесс предоставления подтверждений и альтернативные аудиторские процедуры не обеспечили достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении утверждения, то он должен провести дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.**

    При формулировании заключения аудитор должен учесть:

    (a) Надежность подтверждений и альтернативных аудиторских процедур;

(б) Характер отклонений, включая последствия, как количественные, так и качественные, таких отклонений; и

(в) Аудиторские доказательства, полученные в результате других аудиторских процедур.

На основании этой оценки аудитор решает, есть ли необходимость в применении дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

35. Кроме того, аудитор обращает внимание на причины и периодичность отклонений, сообщаемых респондентами. Отклонение может свидетельствовать об искажении учетных записей субъекта, и если это так, то аудитор устанавливает причины этих искажений и оценивает, окажут ли они существенное влияние на финансовую отчетность. Если отклонение свидетельствует об искажении, то аудитор должен пересмотреть характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для получения требующихся аудиторских доказательств.

Оценка результатов процесса подтверждения

36. Аудитор должен оценить, насколько результаты процесса внешнего подтверждения совместно с результатами других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении аудируемого утверждения. При проведении такой оценки аудитор должен руководствоваться положениями МСА 330 и МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования».

Внешние подтверждения, полученные до конца года

37. Если аудитор использует подтверждение по состоянию на дату, предшествующую отчетной дате, для получения аудиторских доказательств, подтверждающих утверждение, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что операции, связанные с утверждением и произошедшие за период между датой подтверждения и отчетной датой, не были существенно искажены. В зависимости от оцененного риска существенных искажений аудитор может принять решение о подтверждении остатков по состоянию на дату, которая не является датой конца отчетного периода, например, если аудит

должен быть завершен вскоре после отчетной даты. Как и в отношении всех видов работ, осуществляемых до конца года, аудитор должен рассмотреть необходимость получения дальнейших аудиторских доказательств, касающихся оставшейся части отчетного периода. МСА 330 представляет дополнительное руководство в отношении выполнения аудиторских процедур на промежуточную дату.

Дата вступления в силу

38. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за отчетные периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 или после этой даты.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 510

ПЕРВИЧНЫЕ СОГЛАШЕНИЯ – НАЧАЛЬНЫЕ САЛЬДО

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Аудиторские процедуры	4-10
Аудиторские выводы и аудиторский отчет (заключение)	11-14

Международный стандарт аудита (МСА) 510 «Первичные соглашения – начальные сальдо» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* Пересмотр МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» и МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 510. Эти изменения и дополнения внесены в текст МСА 510 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении рассмотрения начальных сальдо, если аудит финансовой отчетности проводится впервые или если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором. Данный МСА применяется также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты и обязательства, существовавшие на начало периода. Руководство по аудиту и требования к аудиторскому отчету (заключению) относительно сопоставимых значений излагаются в МСА 710 «Сравнительные показатели».

2. **При первичном соглашении по аудиту аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что:**

   (а) Начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего периода;

   (б) Конечные сальдо предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или пересчитаны в случае необходимости; и

   (в) Надлежащая учетная политика применяется последовательным образом, либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в учете, адекватно представлены и раскрыты.

3. «Начальное сальдо» - это сальдо счетов, существующие на начало отчетного периода. Начальные сальдо определяются, исходя из сальдо счетов на конец предыдущего периода, и отражают:

   (а) Результаты хозяйственных операций предыдущих периодов; и

   (б) Учетную политику, применявшуюся в предыдущем периоде.

   При первичном соглашении по аудиту аудитор не будет иметь полученных ранее аудиторских доказательств, которые подтверждали бы начальные сальдо.

Аудиторские процедуры

4. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо, зависят от следующих аспектов:

   - Учетная политика, которой следует субъект.
   - Был ли проведен аудит финансовой отчетности предыдущего периода, и если да, то был ли аудиторский отчет (заключение) модифицирован.
   - Характер счетов и риск существенных искажений в финансовой отчетности текущего периода.
   - Существенность начальных сальдо для финансовой отчетности текущего периода.

5. Аудитору необходимо определить, отражает ли начальное сальдо применение надлежащей учетной политики, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой отчетности текущего периода. При каких-либо изменениях в учетной политике или способе её применения аудитор должен рассмотреть вопрос о том, носили ли изменения надлежащий характер и были ли они должным образом отражены в учете и адекватно раскрыты.

6. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором, то текущий аудитор может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно начальных сальдо, ознакомившись с рабочими документами предшествующего аудитора. В таких обстоятельствах текущий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость предшествующего аудитора. Если отчет (заключение) аудитора за предыдущий период был модифицирован, аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тому аспекту, результатом которого была модификация.

7. Прежде чем обращаться к предшествующему аудитору действующий аудитор должен рассмотреть *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,* изданный Международной Федерацией Бухгалтеров.

8. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился или если аудитор не удовлетворен применением аудиторских процедур, описанных в параграфе 6, аудитору необходимо выполнить другие аудиторские процедуры, например, изложенные в параграфах 9 и 10.

9. Некоторые аудиторские доказательства относительно оборотных активов и обязательств могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур применительно к текущему периоду. Например, взыскание (оплата) в течение отчетного периода дебиторской (кредиторской) задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, предоставит некоторые аудиторские доказательства относительно существования, прав и обязанностей, полноты и стоимостной оценки на начало периода. Однако, при проверке запасов аудитору гораздо сложнее определить их наличие на начало периода. Поэтому обычно проводят дополнительные аудиторские процедуры, такие как наблюдение за проведением текущей инвентаризации запасов и сверка величин назад, на начало отчетного периода, проведение аудиторских процедур по стоимостной оценке элементов запасов на начало периода, а также проведение аудиторских процедур в отношении валовой прибыли и правильности отнесения сумм на дату отсечения. Комбинация указанных аудиторских процедур может предоставить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

10. Для подтверждения необоротных активов и обязательств, таких как основные средства, инвестиции и долгосрочная дебиторская задолженность, аудитор обычно проверяет учетные записи и прочую информацию, на основе которых формируются начальные сальдо. В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение начальных сальдо от третьих сторон, например, по долгосрочной дебиторской задолженности и инвестициям. В остальных случаях от аудитора может потребоваться провести дополнительные аудиторские процедуры.

Аудиторские выводы и аудиторский отчет (заключение)

11. Если в результате выполнения аудиторских процедур, в том числе вышеизложенных, аудитор не получил достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно начальных сальдо, аудиторский отчет (заключение) должен включать:

(а) Мнение с оговоркой, например:

«Мы не наблюдали за ходом инвентаризации запасов, отраженных в учете на сумму XXX по состоянию на 31 декабря 19X1 года, поскольку наше назначение в качестве аудиторов состоялось после указанной даты. Мы не смогли получить удовлетворяющих нас данных о количестве запасов на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

По нашему мнению, исключая влияние корректировок, если таковые имеются, которые могли быть определены как необходимые, если бы мы имели возможность наблюдать за ходом инвентаризации запасов и тем самым убедиться в достоверности начальных сальдо, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение ... по состоянию на 31 декабря 19X2 года, а также результаты деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с ...»;

(б) **Отказ от выражения мнения; или**

(в) В тех юрисдикциях, где это допустимо, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения относительно результатов деятельности, а также мнение без оговорки относительно финансового положения, например:

«Мы не наблюдали за ходом инвентаризации запасов, отраженных в учете на сумму XXX по состоянию на 31 декабря 19X1 года, поскольку наше назначение в качестве аудиторов состоялось после указанной даты. Мы не смогли получить удовлетворяющих нас данных о количестве запасов на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

Вследствие значимости указанного выше вопроса для результатов деятельности Компании за год, закончившийся 31 декабря 19X2 года, мы не вправе и не выражаем мнения о финансовых результатах деятельности Компании, а также движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату.

По нашему мнению, баланс отчет дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 19X2 года в соответствии с ...»

12. Если начальные сальдо содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен проинформировать об этом руководство субъекта и, получив разрешение руководства субъекта, проинформировать предшествующего аудитора, если таковой имеется. **Если последствия искажений не отражены должным образом в учете и не раскрыты адекватно, аудитор должен, в зависимости от обстоятельств, выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.**

13. **Если принципы учетной политики текущего периода не применялись последовательно в отношении начальных сальдо и если последствия изменения учетной политики не были должным образом отражены в учете и адекватно раскрыты, аудитор должен, в зависимости от обстоятельств, выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.**

14. Если аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности субъекта за предыдущий период был модифицирован, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую отчетность за текущий период. Например, если имело место ограничение масштаба аудита по причине невозможности определения остатка запасов на начало предыдущего периода, аудитор может не выражать мнение с оговоркой или не отказываться от выражения мнения в текущем периоде. **Однако если модификация в отношении финансовой отчетности предыдущего периода все еще является значимой и существенной по отношению к финансовой отчетности текущего периода, то аудитор должен соответственно модифицировать аудиторский отчет (заключение) за текущий период.**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 520

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Характер и цель аналитических процедур	4-7
Аналитические процедуры как процедуры по оценке рисков	8-9
Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу	10-12
Аналитические процедуры при общем обзоре в конце аудита	13
Степень, в которой можно положиться на аналитические процедуры (параграфы 14-16 были удалены)	
Исследование необычных статей	17-18

Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

* Пересмотр МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 520. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 520 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита.

2. **Аудитор должен применять аналитические процедуры как процедуры по оценке риска с целью получения представления о субъекте и его среде, а также в ходе общего обзора на стадии завершения аудита.** Аналитические процедуры могут применяться также и в качестве процедур проверки по существу.

3. «Аналитические процедуры» подразумевают оценку финансовой информации путем изучения вероятных взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией. Аналитические процедуры также включают анализ выявленных колебаний и взаимосвязей, которые противоречат другой уместной информации или значительно отклоняются от прогнозируемых величин.

Характер и цель аналитических процедур

4. Аналитические процедуры включают рассмотрение результатов сравнения финансовой информации субъекта, например, с:

   - Сопоставимой информацией за предыдущие периоды.
   - Ожидаемыми результатами деятельности субъекта, например, бюджетами или прогнозами, а также ожиданиями аудитора, например, оценкой износа.
   - Аналогичной отраслевой информацией, например, сравнение отношения выручки от продаж субъекта к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.

5. Аналитические процедуры включают также рассмотрение взаимосвязей:

   - Между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта, например, норма валовой прибыли в процентах.

- Между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например расходами на оплату труда и численностью работников.

6. Для осуществления вышеназванных аудиторских процедур могут использоваться различные методы, начиная от простых сравнений до комплексного анализа с применением сложных статистических методов. Аналитические процедуры могут быть применены к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений; или сегментов) и к отдельным элементам финансовой информации Выбор аудитором аудиторских процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.

7. Аналитические процедуры используются в следующих целях:

   (а) Как процедуры по оценке рисков для получения представления о субъекте и его среде (параграфы 8-9).

   (б) В качестве процедур проверки по существу, если их применение может быть более действенным или эффективным, нежели проведение детальных тестов с целью снижения риска существенного искажения до приемлемо низкого уровня (параграфы 10-19).

   (в) В качестве общего обзора финансовой отчетности на последней, обзорной стадии аудита (параграф 13).

Аналитические процедуры как процедуры по оценке рисков

8. **Аудитор должен применять аналитические процедуры в качестве процедур по оценке рисков для получения знания о субъекте и его среде.** Применение аналитических процедур может указывать на такие аспекты бизнеса субъекта, о которых аудитор не был осведомлен, и помочь при оценке рисков существенных искажений с целью определении характера, сроков и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

9. Аналитические процедуры, применяемые в качестве процедур по оценке рисков, используют как финансовую, так и нефинансовую информацию, например взаимосвязь между показателями продаж и квадратурой торговых площадей или объемом реализованной продукции. Параграф 10 МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» содержит

дополнительное руководство по применению аналитических процедур в качестве процедур по оценке рисков.

Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу

10. Аудитор разрабатывает и выполняет процедуры проверки по существу в ответ на соответствующую оценку риска существенных искажений на уровне утверждений. Аудиторские процедуры проверки по существу на уровне утверждений могут основываться на детальных тестах, аналитических процедурах по существу или на их сочетании. Решение о том, какие процедуры использовать для достижения определенной цели аудита, основывается на суждении аудитора относительно ожидаемой эффективности и рациональности имеющихся аудиторских процедур в снижении оцененного риска существенных искажений на уровне утверждений до приемлемо низкого уровня.

11. Обычно аудитор обращается к руководству субъекта с запросом о наличии и достоверности информации, требуемой для применения аналитических процедур, и о результатах любых из таких процедур, проведенных субъектом. Использование аналитических данных, подготовленных субъектом, может оказаться действенным при условии, что аудитор уверен в их надлежащей подготовке.

12. При разработке и выполнении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу, он должен рассмотреть, например, следующие факторы:

- Приемлемость использования аналитических процедур проверки по существу при данных утверждениях (параграфы 12а и 12б).
- Надежность данных, внутренних или внешних, на основе которых рассчитываются прогнозы по отраженным суммам или коэффициенты (параграфы 12в и 12г).
- Достаточно ли точен прогноз для выявления существенных искажений при желательном уровне уверенности (параграф 12д).
- Сумма приемлемых отклонений отраженных сумм от данных прогнозов (параграф 12е).

Приемлемость использования аналитических процедур по существу при данных утверждениях

12а. Аналитические процедуры проверки по существу, как правило, более приемлемы в отношении больших объемов операций, которые можно спрогнозировать. Применение аналитических процедур проверки по существу основывается на ожиданиях существования взаимосвязей между данными и продолжается в случае отсутствия известных условий, указывающих на обратное. Присутствие этих взаимосвязей представляет аудиторские доказательства в отношении полноты, точности и возникновения операций, отраженных в данных, представленных информационной системой субъекта. Однако доверие к результатам аналитических процедур проверки по существу зависит от аудиторской оценки рисков того, что аналитические процедуры могут выявить взаимосвязи, которые соответствуют ожиданиям, хотя фактически имеются существенные искажения.

12б. При определении приемлемости аналитических процедур проверки по существу при данных утверждениях, аудитор рассматривает следующее:

(а) *Оценка рисков существенных искажений.* Аудитор рассматривает знание о субъекте и его системе внутреннего контроля, существенность и вероятность искажений по соответствующим статьям, характер утверждений при определении приемлемости аналитических процедур проверки по существу. Например, если средства контроля над обработкой ордеров на реализацию являются слабыми, аудитор может в большей степени полагаться на детальные тесты, чем на аналитические процедуры проверки по существу в отношении утверждений о дебиторской задолженности. Другим примером служит существенное сальдо запасов, когда аудитор, как правило, не полагается только на аналитические процедуры проверки по существу при выполнении аудиторских процедур в отношении утверждения о существовании. МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» указывает, что если подход к значительным рискам подразумевает выполнение только процедур проверки по существу, аудиторские процедуры в отношении таких значительных рисков будут состоять только из детальных

тестов или сочетания детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу.

(б) *Детальные тесты в отношение того же самого утверждения.* Аналитические процедуры проверки по существу могут оказаться уместными при выполнении детальных тестов по тому же самому утверждению. Например, в ходе аудита взыскания дебиторской задолженности аудитор может применить аналитические процедуры при определении сроков погашения задолженности заказчиков в дополнение к детальным тестам по последующим поступлениям денежных средств.

Надежность данных

12в. На надежность данных влияют их источники и характер, а также она зависит от обстоятельств, при которых они были получены. При определении надежности данных в целях разработки аналитических процедур проверки по существу аудитор рассматривает следующие аспекты:

(а) *Доступный источник информации.* Например, информация обычно более надежна, если она получена из независимых источников вне субъекта.

(б) *Сопоставимость доступной информации.* Например, широкие данные по отрасли должны дополняться, чтобы их можно было сравнить с данными субъекта, который производит и продает специализированную продукцию.

(в) *Характер и уместность доступной информации.* Например, был ли разработан бюджет в большей степени как ожидаемый результат, чем как цели, которые необходимо достигнуть.

(г) *Средства контроля над подготовкой информации.* Например, средства контроля над подготовкой, обзором и выполнением бюджета.

12г. Аудитор рассматривает тестирование средств контроля, если таковые имеются, применяемых субъектом при подготовке информации, используемой аудитором в ходе выполнения аналитических процедур проверки по существу. При эффективности таких средств контроля аудитор в большей степени уверен в надежности информации и, следовательно, в

результатах аналитических процедур проверки по существу. Средства контроля над нефинансовой информацией зачастую можно протестировать вместе с другими тестами средств контроля. Например, субъект, устанавливая средства контроля над обработкой выставленных счетов, может включить средства контроля над отражением в учете показателей реализации в штуках. При таких обстоятельствах аудитор может протестировать эффективность функционирования средств контроля над отражением показателей реализации в штуках вместе с тестированием эффективности функционирования средств контроля над обработкой выставленных счетов. В качестве альтернативы аудитор может рассмотреть вопрос о том, была ли информация протестирована в текущем или прошлом периодах. При определении аудиторских процедур, которые необходимо применить в отношении информации, на которой базируются прогнозы по аналитическим процедурам проверки по существу, аудитор использует руководство, содержащееся в параграфе 11 МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Достаточно ли точен прогноз

12д. При оценке того, можно ли достаточно четко разработать прогноз для выявления существенного искажения при желательном уровне уверенности, аудитор рассматривает следующие факторы:

- *Точность, с которой можно предсказать ожидаемые результаты аналитических процедур проверки по существу.* Например, аудитор обычно ожидает большую последовательность при сравнении норм валовой прибыли одного периода с другим периодом, чем при сравнении дискреционных расходов, таких как расходы на исследования или рекламу.
- *Степень возможного дезагрегирования информации.* Например, аналитические процедуры проверки по существу могут быть более эффективными при применении к финансовой информации по отдельным разделам деятельности или к финансовой отчетности компонентов многопрофильного субъекта, чем при применении к финансовой отчетности субъекта в целом.

- *Доступность информации, как финансовой, так и нефинансовой.* Например, аудитор рассматривает вопрос о том, доступна ли такая финансовая информация как бюджеты и прогнозы, а также такая нефинансовая информация как количество произведенной или проданной продукции, для разработки аналитических процедур проверки по существу. Если информация доступна, аудитор рассматривает надежность информации в соответствии с параграфами 12в и 12г выше.

Приемлемая сумма отклонений сумм, отраженных в учете, от прогнозных сумм

12е. При разработке и выполнении аналитических процедур проверки по существу аудитор рассматривает сумму отклонений от прогнозов, которую можно принять без дополнительных исследований. На это рассмотрение влияют в основном уровень существенности и соответствие желательному уровню уверенности. Определение этой суммы включает рассмотрение возможности того, что сочетание искажений по специфическому сальдо счетов, классу операций или раскрытию может привести к общей неприемлемой сумме. Аудитор повышает желательный уровень уверенности по мере увеличения риска существенных искажений посредством снижения суммы отклонений от прогнозов, которую можно принять без дополнительного исследования. Параграфы 17 и 18 раскрывают аудиторский подход в том случае, если сумма разницы между прогнозом и отраженной в учете суммой превышает сумму, которую можно принять без дополнительных исследований.

12ж. При выполнении аудитором процедур проверки по существу на промежуточную дату и планировании аналитических процедур проверки по существу в отношении оставшегося периода, аудитор изучает, как вопросы, обсуждаемые в параграфах 12а-12е, влияют на способность получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении оставшегося периода. Это подразумевает рассмотрение вопроса о том, можно ли на разумных основаниях прогнозировать сальдо на конец периода по определенным классам операций или сальдо счетов в отношении сумм, сравнительной значимости и состава. См. МСА

330, параграфы 56-61, где предоставлено дополнительное руководство.

Аналитические процедуры при общем обзоре в конце аудита

13. **Аудитор должен применять аналитические процедуры в конце или близко к концу аудита в процессе формирования общего выводы относительно того, соответствует ли финансовая отчетность в целом знанию аудитора о субъекте.** Выводы, сделанные в результате таких аудиторских процедур, предназначены для подтверждения заключений, сформулированных в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности, и помогают при подведении общего заключения относительно разумности финансовой отчетности. Тем не менее, они могут также выявлять ранее непризнанные риски существенных искажений. При таких обстоятельствах аудитору может понадобиться переоценить запланированные аудиторские процедуры, основываясь на пересмотренных оцененных рисках по всем или некоторым классам операций, сальдо счетов или раскрытиям и соответствующим утверждениям.

14-16. Параграфы 14-16 были удалены, когда вступили в силу *Стандарты по аудиторским рискам.*[1]

Исследование необычных статей

17. **Если аналитические процедуры выявили значительные колебания или взаимосвязи, противоречащие прочей уместной при данных обстоятельствах информации или отличающиеся от прогных величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и получить по ним адекватные объяснения и соответствующие подтверждающие аудиторские доказательства.**

18. Изучение необычных колебаний и взаимосвязей обычно начинается с запросов руководству субъекта, после чего следует:

---

[1] *Стандарты по аудиторским рискам* состоят из МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений, МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» и МСА 500 «Аудиторские доказательства». *Стандарты по аудиторским рискам* вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в этот и другие МСА.

(а) Подтверждение ответов руководства субъекта, например, путем сравнения их со знаниями аудитора о бизнесе и прочими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита; и

(б) Рассмотрение необходимости применения прочих аудиторских процедур, основываясь на результатах таких запросов, в случае, если руководство субъекта не может дать объяснения или если объяснения будут признаны неадекватными.

Применение в государственном секторе

1. Взаимосвязи между отдельными статьями финансовой отчетности, традиционно рассматриваемые в ходе аудита коммерческих предприятий, не всегда справедливы для аудита государственных учреждений и некоммерческих предприятий государственного сектора. Например, для многих предприятий государственного сектора нередко характерна слабая прямая взаимосвязь между доходами и расходами. К тому же, в силу того, что затраты по приобретению активов зачастую не капитализируются, может отсутствовать взаимосвязь между расходами, например, по запасам и основным средствам и величиной таких активов, отраженной в финансовой отчетности. Более того, в государственном секторе могут отсутствовать сведения по отрасли или статистические данные, необходимые для целей сравнения. Тем не менее, прочие взаимосвязи могут оказаться значимыми, например, отклонения в затратах на строительство километра дороги или разница между числом средств приобретенного автотранспорта и числом списанных единиц. В случае необходимости, следует ссылаться на имеющуюся в наличии отраслевую информацию или статистические данные по частному сектору. В определенных случаях для аудитора может оказаться целесообразным создать внутреннюю базу справочной информации.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 530

АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И ДРУГИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВЫБОРОЧНОГО ТЕСТИРОВАНИЯ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Определения	3-12
Аудиторские доказательства	13-17
Учет риска при получении аудиторских доказательств	18-20
Аудиторские процедуры, необходимые для получения аудиторских доказательств	21
Отбор статей для тестирования с целью получения аудиторских доказательств	22-27
Статистический и нестатистический подходы к выборке	28-30
Организация выборки	31-39
Объем выборки	40-41
Определение выборки	42-43
Проведение аудиторской процедуры	44-46
Характер и причина ошибок	47-50
Проецирование ошибок	51-53
Оценка результатов выборки	54-56
Дата вступления в силу	57
Приложение 1. Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля	

* Пересмотр МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в МСА 530. Эти изменения и дополнения были внесены в текст МСА 530 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты

АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И ДРУГИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВЫБОРОЧНОГО ТЕСТИРОВАНИЯ

Приложение 2. Примеры факторов, влияющих на объем выборки для детальных тестов

Приложение 3. Методы выборки

Международный стандарт аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг», в котором указаны требования к применению и полномочия МСА.

АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И ДРУГИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВЫБОРОЧНОГО ТЕСТИРОВАНИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по использованию процедур аудиторской выборки, а также других средств отбора статей для тестирования с целью сбора аудиторских доказательств.

2. **При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора статей для тестирования с целью сбора аудиторских доказательств с тем, чтобы достичь целей аудиторских процедур.**

Определения

3. «Аудиторская выборка (выборка)» включает в себя применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100% элементов составляющих сальдо одного счета или класса операций, таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел равные шансы попасть в выборку. Это даст возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик статей учета, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании мнения обо всей совокупности, из которой произведена выборка. К аудиторской выборке можно применять как статистический, так и нестатистический подход.

4. Для целей данного МСА «ошибка» означает либо отклонения от нормального порядка функционирования средства контроля при выполнении тестов средств контроля, либо искажения при выполнении процедур проверки по существу. Аналогичным образом термин «суммарная погрешность» означает либо степень отклонения, либо суммарное искажение.

5. «Аномальная ошибка» означает ошибку, которая возникла в одном из случаев и в целом больше не повторялась, за исключением определенных случаев, и, следовательно, не является характерной (репрезентативной) ошибкой для данной совокупности.

6. «Совокупность» означает полный набор данных, из которых производится выборка, и в отношении которого аудитор хочет сделать выводы. Совокупность может подразделяется на страты

или подмножества, где каждая страта изучается отдельно. Термин «совокупность» включает в себя термин «страта».

7. «Риск, связанный с использованием выборки» возникает из-за существования вероятности того, что вывод аудитора, основанный на выборке, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если бы идентичные аудиторские процедуры были бы применены ко всей совокупности. Имеется два типа риска, связанного с использованием выборки:

   (а) Риск того, что аудитор придет, в случае тестов средств контроля, к выводу о том, что средства контроля функционируют с большей эффективностью, чем это есть на самом деле, или, в случае детального теста, к выводу об отсутствии существенных ошибок, когда на самом деле они существуют. Данный тип риска оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он с большой степенью вероятности может привести к выдаче некорректного аудиторского мнения; и

   (б) Риск того, что аудитор придет, в случае тестов средств контроля, к выводу о том, что средства контроля функционируют с меньшей эффективностью, чем это есть на самом деле, или, в случае детального теста, к выводу о наличии существенных ошибок, когда на самом деле их нет. Данный тип риска оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к необходимости выполнения дополнительной работы по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

   Математическим дополнением таких рисков являются так называемые уровни доверительной вероятности.

8. «Риск, не связанный с использованием выборки» является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному заключению по причинам, не связанным с размером выборки. Например, в большинстве случаев аудиторские доказательства являются по своей природе, скорее доводами в подтверждение определенного вывода и не носят характера заключения, соответственно, аудитор может использовать ненадлежащие

процедуры, или аудитор может неправильно истолковать доказательства и не распознать ошибку.

9. «Элемент выборки» означает отдельные элементы, составляющие совокупность, например, перечень чеков в депозитных расписках, кредитовые проводки на банковских выписках, счета-фактуры по продажам, обороты по счетам дебиторов, или денежные единицы.

10. «Статистическая выборка» означает любой подход к выборке, имеющий следующие признаки:

    (а) Случайная выборка; и

    (б) Применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборки.

    Подход к выборке, который не обладает признаками (а) и (б), считается нестатистической выборкой.

11. «Стратификация» - это процесс деления совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (чаще денежная стоимость).

12. «Допустимая ошибка» - это максимальная ошибка в совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Аудиторские доказательства

13. В соответствии с МСА 500 «Аудиторские доказательства», аудиторские доказательства получают путем выполнения процедур оценки риска, тестов средств контроля и процедур проверки по существу. Тип теста, который необходимо провести, имеет значение для понимания применения аудиторских процедур при сборе аудиторских доказательств.

Процедуры оценки риска

13а. В соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» аудитор выполняет процедуры оценки рисков для получения знания о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля. Обычно процедуры оценки рисков не предусматривают использование аудиторской

выборки. Однако аудитор часто планирует и выполняет тесты средств контроля, одновременно получая представление об организации средств контроля и определяя факт их внедрения. В таких случаях уместным является дальнейшее обсуждение тестов средств контроля.

Тесты средств контроля

14. В соответствии с МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» тесты средств контроля проводятся в случае, если оценка аудиторского риска основана на ожидании эффективности функционирования средств контроля.

15. Исходя из понимания аудитором системы внутреннего контроля, аудитор определяет характеристики или показатели, которые характеризуют результаты применения средств контроля, а также условия возможных отклонений, которые демонстрируют отход от адекватных функциональных показателей. Наличие или отсутствие таких показателей может быть впоследствии протестировано аудитором.

16. Применение аудиторской выборки для тестов средств контроля обычно оправдано, если использование средств контроля предоставляет аудиторские доказательства предпринятых действий (например, инициалы (виза) кредитного менеджера на счете-фактуре по продажам, свидетельствующие об утверждении кредита, или доказательство авторизации ввода данных в систему обработки данных, работающую на базе микрокомпьютера).

Процедуры проверки по существу

17. Процедуры проверки по существу имеют отношение к числовым величинам и бывают двух типов: детальные тесты в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий и аналитические процедуры проверки по существу. Цель процедуры проверки по существу заключается в получении аудиторских доказательств для выявления существенных искажений на уровне утверждений. В контексте процедур проверки по существу аудиторская выборка и иные средства отбора статей для тестирования, как обсуждается в данном МСА, связаны только с детальными тестами. При выполнении детальных тестов аудиторская выборка и иные средства отбора статей для тестирования и получения

аудиторских доказательств могут использоваться для проверки правильности одного или нескольких утверждений относительно величин в финансовой отчетности (например, существования дебиторской задолженности) или для независимой оценки какого-либо показателя (например, стоимостной оценки устаревших запасов).

Учет риска при получении доказательств

18. При получении доказательств аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки риска существенных искажений (который включает неотъемлемый риск и риск средств контроля) и разработки дальнейших аудиторских процедур, призванных обеспечить снижение такого риска до приемлемо низкого уровня.

19. Параграф 19 был исключен после вступления в силу *Стандартов по аудиторским рискам.*[1].

20. Риск, связанный с использованием выборки, и риск, не связанный с использованием выборки, могут оказывать влияние на компоненты риска существенных искажений. Например, при проведении тестов средств контроля аудитор может не обнаружить ошибок в отобранной совокупности и прийти к выводу о том, что система контроля функционирует эффективно, тогда как на деле уровень ошибок в совокупности является недопустимо высоким (риск, связанный с использованием выборки). Или могут иметь место ошибки в отобранной совокупности, которые аудитор не смог распознать (риск, не связанный с пользованием выборки). В отношении процедур проверки по существу аудитор может использовать разнообразные методы для снижения риска необнаружения до приемлемо низкого уровня. В зависимости своего характера эти методы будут подвержены риску, связанному с пользованием выборки, и/или риску, не связанному с использованием выборки. Например, аудитор может выбрать ненадлежащую аналитическую процедуру (риск, не связанный с

[1] *Стандарты по аудиторским рискам* состоят из МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений, МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» и МСА 500 «Аудиторские доказательства». *Стандарты по аудиторским рискам* вызвали необходимость внесения соответствующих изменений и дополнений в этот и другие МСА.

использованием выборки) или обнаружить лишь незначительные искажения при детальном тестировании, в то время как искажения в совокупности превышают допустимое значение (риск, связанный с использованием выборки). Как в случае тестов средств контроля, так и в случае детальных тестов по существу, риск, связанный с использованием выборки, может быть снижен путем увеличения объема выборки, тогда как риск, не связанный с использованием выборки, может быть снижен путем надлежащего планирования соглашения, надзора и обзорной проверки.

Аудиторские процедуры, необходимые для получения аудиторских доказательств

21. Аудиторские процедуры, направленные на получение аудиторских доказательств включают инспектирование, наблюдение, опрос и подтверждение, пересчет, повторное выполнение, а также аналитические процедуры. Выбор соответствующих аудиторских процедур является предметом профессионального суждения в данных обстоятельствах. Применение таких аудиторских процедур нередко связано с отбором статей для тестирования из совокупности. Параграфы 19-38 МСА 500 содержат дополнительное обсуждение аудиторских процедур для получения аудиторских доказательств.

Отбор статей для тестирования с целью получения аудиторских доказательств

22. **При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора статей для тестирования.** Аудитор может:

    (а) Отобрать все статьи (100%-ная проверка);

    (б) Отобрать специфические статьи; и

    (в) Сформировать аудиторскую выборку.

23. Решение о том, какой подход следует избрать, зависит от обстоятельств, и применение какого-либо одного из указанных выше способов или их сочетания может быть обоснованным в конкретных обстоятельствах. В то время как решение об

использовании конкретного способа или сочетания способов выносится, исходя из риска существенных искажений и эффективности аудита, аудитор должен удостовериться в том, что используемые им методы являются действенными с точки зрения получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства для достижения целей аудиторской процедуры.

Отбор всех статей

24. Аудитор может принять решение о том, что наиболее целесообразным было бы исследовать всю совокупность статей, которые составляют сальдо счета или класс операций (или страту в составе данной совокупности). Стопроцентная проверка является маловероятной в случае тестов средств контроля; она чаше применяется в случае детальных тестов. Например, стопроцентная проверка может оказаться целесообразной, если совокупность состоит из небольшого числа статей, имеющих большую стоимость, если существует значительный риск, а другие средства не позволяют получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, или если повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной информационной системы, делает стопроцентную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов, например, при применении компьютеризированных приемов аудита (КПА).

Отбор специфических статей

25. Аудитор может принять решение об отборе специфических статей совокупности, основываясь на таких факторах, как знание бизнеса субъекта, оценка риска существенных искажений, и характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических статей на основании суждений подвергается риску, не связанному с использованием выборки. Отбираемые специфические статьи могут включать:

- *Элементы с высокой стоимостью или ключевые статьи.* Аудитор может принять решение об отборе специфических статей совокупности по причине их высокой стоимости или какой-либо других характеристик, например, статьи, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере

подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками.

- *Все статьи, превышающие определенную величину.* Аудитор может принять решение об отборе статей, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы проверить правильность большей части общего сальдо счета или класса операций.
- *Статьи для получения информации.* Аудитор может проверить статьи с целью получения информации по таким вопросам, как характер субъекта, характер операций, и система внутреннего контроля.
- *Статьи для тестирования контрольных процедур.* Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных статей с тем, чтобы определить, выполняется ли конкретная контрольная процедура.

26. Тогда как выборочная проверка специфических статей какого-либо класса операций или сальдо счета нередко будет представлять собой эффективное средство получения аудиторских доказательств, это все же не является аудиторской выборкой. Результаты аудиторских процедур, применяемых к отобранным таким способом статьям, не могут проецироваться на всю совокупность. Аудитор должен проанализировать необходимость получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении остальной части совокупности, если такая остальная часть является существенной.

Аудиторская выборка

27. Аудитор может принять решение о применении аудиторской выборки к сальдо счета или классу операций. Аудиторская выборка может применяться с использованием статистического или нестатистического методов формирования выборки. Аудиторская выборка более подробно обсуждается в параграфах 31-56.

Статистический и нестатистический подходы к выборке

28. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборке является предметом суждения аудитора с

точки зрения более эффективного способа получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах. Например, в случае тестов средств контроля проводимый аудитором анализ характера и причины ошибок будет зачастую более важным, чем статистический анализ самого присутствия или отсутствия (то есть подсчет) ошибок. В такой ситуации наиболее целесообразным может быть нестатистический подход к выборке.

29. При применении статистической выборки объем выборки может определяться на основании либо теории вероятности, либо профессионального суждения. Кроме того, объем выборки не является состоятельным критерием для разграничения статистического и нестатистического подходов. Объем выборки находится в прямой зависимости от таких факторов, как те, которые приведены в Приложениях 1 и 2. При аналогичных обстоятельствах влияние, оказываемое на объем выборки факторами, описанными в Приложениях 1 и 2, будет сходным вне зависимости от того, был ли выбран статистический или нестатистический подход.

30. Зачастую, в случаях, если избранный подход не соответствует определению статистической выборки, применяются элементы статистического подхода, например, используется случайная выборка на основании полученных компьютерным способом случайных чисел. Однако, статистическое измерение риска, связанного с использованием выборки, будет действительным только в том случае, если принятый подход обладает признаками статистической выборки.

Организация выборки

31. При формировании аудиторской выборки аудитор должен учитывать цели аудиторской процедуры и характеристики совокупности, из которой формируется выборка.

32. Аудитор в первую очередь анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и сочетание аудиторских процедур, которое с наибольшей степенью вероятности будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий,

связанных с ошибками, или же других характеристик, присущих таким аудиторским доказательствам, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку, и какая совокупность должна быть использована для выборки.

33. Аудитор рассматривает вопрос о том, какие условия составляют ошибку, исходя из целей аудиторской процедуры. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно, чтобы гарантировать, что предсказанные оценки ошибок включают все условия, которые уместны с точки зрения целей аудиторской процедуры, и только такие условия. Например, в рамках детального теста, такого как подтверждение, выполняемого в отношении существования дебиторской задолженности, платежи, осуществленные покупателем до даты подтверждения, но полученные клиентом вскоре после этой даты, не считаются ошибкой. Аналогичным образом отнесение какой-либо суммы на неправильный счет дебитора не влияет на общую сумму дебиторской задолженности. Следовательно, было бы нецелесообразным считать это ошибкой при оценке выборочных результатов данной аудиторской конкретной процедуры, даже несмотря на то что это могло бы оказывать значительное влияние на другие области аудита, такие как оценка вероятности мошенничества или адекватности резервов по сомнительным счетам.

34. При выполнении тестов средств контроля аудитор обычно проводит оценку уровня ошибки, которую аудитор предполагает обнаружить в совокупности, тестирование которой он должен провести. Такая оценка основывается на знаниях аудитора об организации соответствующих средств контроля, а также о том, были ли такие средства контроля внедрены, или на результатах проверки небольшого числа статей в совокупности. Аналогичным образом, применительно к детальным тестам аудитор обычно проводит оценку ожидаемого уровня ошибки в совокупности. Такие оценки полезны при формировании аудиторской выборки и определении ее объема. Например, если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты средств контроля обычно не проводятся. Тем не менее, при проведении детальных тестов в случае, если ожидаемая величина ошибки велика, может

оказаться целесообразным провести 100% проверку или использовать больший объем выборки.

Совокупность

35. Для аудитора очень важно обеспечить, чтобы совокупность:

(а) *Носила надлежащий характер* с точки зрения цели аудиторской процедуры, что предполагает анализ направления тестирования. Например, если цель аудитора заключается в тестировании завышения суммы кредиторской задолженности, то совокупность может быть определена как перечень счетов кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании на предмет занижения суммы кредиторской задолженности совокупностью будет не перечень счетов кредиторской задолженности, а скорее перечень последующих выплат, неоплаченные счета-фактуры, письма поставщиков о расчетах, приходные документы, по которым не произведена сверка, или другие совокупности, которые обеспечивали бы аудиторские доказательства в отношении занижения суммы кредиторской задолженности; и

(б) *Была полной.* Например, если аудитор намеревается выбрать платежные документы из папки, нельзя прийти к каким-либо выводам относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что все документы были подшиты в папку. Аналогичным образом, если аудитор намеревается использовать выборку для того, чтобы сделать какие-либо выводы касательно эффективности функционирования системы внутреннего контроля в течение отчетного периода, совокупность должна включать все соответствующие статьи на протяжении всего периода. Другой подход может предусматривать стратификацию совокупности и использование выборки только для того, чтобы сделать какие- либо выводы относительно выполнения контрольной процедуры, скажем, а первые 10 месяцев года, и использовать альтернативные аудиторские процедуры или отдельную выборку применительно к оставшимся двум месяцам. МСА 330 содержит

дополнительное руководство по выполнению аудиторских процедур в промежуточный период.

35a. Аудитор должен получить аудиторские доказательства точности и полноты информации, генерированной информационной системой субъекта, если эта информация используется при выполнении аудиторских процедур. При выполнении аудиторской выборки аудитор проводит аудиторские процедуры, чтобы удостовериться, что информация, на базе которой выполняется аудиторская выборка, является достаточно полной и точной. Параграф 11 МСА 500 содержит дополнительное руководство по аудиторским процедурам, которые необходимо выполнить в отношении точности и полноты такой информации.

Стратификация

36. Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, обладающие каким-либо отличительным признаком. Цель стратификации состоит в том, чтобы снизить вариативность статей в рамках каждой страты и тем самым уменьшить объем выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборки. Подмножества должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог принадлежать только одной страте.

37. При выполнении детальных тестов сальдо счета или класс операций нередко стратифицируется по денежной стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам, имеющим большую стоимость, которые могут быть сопряжены с наибольшими потенциальными денежными ошибками в части завышения величин. Аналогичным образом, совокупность может быть стратифицирована в соответствии с конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок, например, при тестировании оценки дебиторской задолженности сальдо могут быть стратифицированы по сроку их погашения.

38. Результаты аудиторских процедур, применяемых к какой-либо выборке элементов в рамках одной страты, могут проецироваться только на элементы, которые составляют данную страту. Для формирования выводов по всей совокупности, аудитору необходимо проанализировать риск существенных искажений, связанный с любой другой стратой, составляющей данную совокупность. Например, 20% элементов в совокупности могут составлять 90% оборота по счету. Аудитор может принять решение о проверке выборки по этим элементам. Аудитор оценивает результаты данной выборки и делает вывод по элементам, составляющим 90% стоимости, отдельно от оставшихся 10% (в отношении которых будет использована дополнительная выборка или будут применены другие средства получения аудиторских доказательств, или данные 10% будут рассматриваться как несущественные).

Выборка, взвешенная по стоимости

39. При проведении детальных тестов, в особенности, при тестировании на предмет завышения, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные денежные единицы (например, доллары), которые составляют сальдо счета или класс операций. Выбрав отдельные конкретные денежные единицы из совокупности, например, сальдо дебиторской задолженности, аудитор затем исследует конкретные статьи, например, отдельные сальдо, которые содержат такие денежные единицы. Такой подход к определению элементов выборки обеспечивает ориентацию аудиторской работы на статьи, имеющие большую стоимость, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными и обуславливают меньший объем выборки. Такой подход обычно используется в сочетании с систематическим методом определения выборки (описанным в Приложении 3). Этот подход является наиболее эффективным при отборе с использованием КПА.

Объем выборки

40. При определении объема выборки аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборки, до приемлемо низкого уровня.

Уровень риска, связанного с использованием выборки, который аудитор считает приемлемым, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который аудитор считает приемлемым, тем больше необходимый объем выборки.

41. Объем выборки может быть определен путем применения формулы, основанной на статистике, или путем вынесения профессионального суждения, применяемого объективно с учетом данных обстоятельств. В Приложениях 1 и 2 отражено влияние, которое различные факторы обычно оказывают на определение объема выборки и, следовательно, на уровень риска, связанного с использованием выборки.

Определение выборки

42. **Аудитор должен отобрать статьи для выборки, исходя из того, что все элементы выборки в совокупности имеют шанс быть отобранными.** Статистическая выборка требует, чтобы статьи для выборки отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого элемента выборки была известная вероятность быть выбранным. Элементы выборки могут представлять собой натурально-вещественные статьи (такие как счета-фактуры) или денежные единицы. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение. Поскольку целью выборки является получение выводов относительно всей совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную выборку путем отбора статей выборки, обладающих характеристиками, типичными для совокупности, и такая выборка должна формироваться так, чтобы исключить какую бы то ни было предвзятость.

43. Основными методами определения выборки являются использование таблиц случайных чисел или КПА, систематический отбор и бессистемный отбор. Каждый из этих методов обсуждается в Приложении 3.

Проведение аудиторской процедуры

44. **Аудитор должен провести аудиторские процедуры, исходя их конкретной цели аудита, по каждой отобранной статье.**

45. Если отобранная статья не подходит для применения аудиторской процедуры, то аудиторская процедура обычно совершается по отношению к какой-либо замещающей статье. Например, при тестировании доказательства того, что платежи были одобрены, может быть отобран аннулированный чек. Если аудитор считает, что чек был аннулирован надлежащим образом, так что он не составляет ошибки, проверка проводится по отношению к какому-либо другому чеку, который надлежащим образом выбран взамен первого чека.

46. Однако иногда аудитор оказывается не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры в отношении отобранной статьи, поскольку, к примеру, документы, касающиеся данной статьи, были утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены подходящие альтернативные процедуры, то аудитор обычно считает, что данная статья содержит ошибку. Примером подходящей альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений в случае, когда в ответ на запрос о подтверждении в положительной форме не было, получено ответа.

Характер и причина ошибок

47. Аудитор должен проанализировать результаты выборки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного аудита и на другие области аудита.

48. При проведении тестов средств контроля аудитор уделяет основное внимание получению аудиторских доказательств того, что средства контроля функционировали эффективно на протяжении периода, когда аудитор намеревается положиться на их надежность. Это включает получение аудиторских доказательств в отношении способа применения средств контроля в соответствующие моменты в течение аудируемого периода; последовательности применения средств контроля; лиц, применявших средства контроля; и средств, которые они используют для такой цели. Концепция эффективности функционирования средств контроля признает возможность возникновения ошибок при использовании субъектом средств контроля. Однако, в случае выявления ошибки

аудитор проводит соответствующие опросы с целью получения знания о таких вопросах, а также должен проанализировать такие аспекты, как:

(а) Прямое влияние выявленных ошибок на финансовую отчетность; и

(б) Эффективность системы внутреннего контроля, а также её влияние на аудиторский подход в тех случаях, например, когда ошибки являются результатом действий руководства субъекта, предпринятых в обход средства внутреннего контроля.

В этих случаях аудитор должен установить, обеспечивают ли выполненные тесты средств внутреннего контроля надлежащую основу для использования в качестве аудиторского доказательства, необходимы ли дополнительные тесты средств контроля, или необходимо ли решить проблему возможных рисков искажений путем применения процедур проверки по существу.

49. При анализе обнаруженных ошибок аудитор может установить, что многие из них обладают общими характеристиками, например, вид операции, местоположение, производственная линия или период времени. В таких обстоятельствах аудитор может принять решение о выявлении всех статей в совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие ошибки могут быть намеренными и указывать на возможность мошенничества.

49. Иногда аудитор может быть в состоянии установить, что ошибка обусловлена каким-то обособленным событием, которое происходит только при стечении конкретно определяемых обстоятельств, и потому она не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в совокупности (аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не является репрезентативной по отношению к совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительных аудиторских процедур. Дополнительные аудиторские процедуры зависят от ситуации, но они должны быть

адекватными с точки зрения предоставления аудитору достаточных и надлежащих доказательств того, что ошибка не затрагивает оставшуюся часть совокупности. Одним из примеров является ошибка, вызванная сбоем в работе компьютера, который имел место в один из дней в течение отчетного периода. В этом случае аудитор оценивает последствия сбоя, например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня, и анализирует влияние причин такого сбоя на аудиторские процедуры и заключения. Другим примером является ошибка, которая, как выясняется, вызвана применением неправильной формулы при вычислении стоимости всех запасов в каком-либо конкретном филиале. Чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен удостовериться в том, что в других филиалах использовалась правильная формула.

Проецирование ошибок

51. **Применительно к детальным тестам аудитор должен проецировать ошибки в денежном выражении, выявленные в выборке, на всю совокупность, а также проанализировать влияние проецируемой ошибки на цели конкретного аудита и на другие области аудита.** Аудитор проецирует суммарную погрешность на совокупность с тем, чтобы получить обобщенное представление о диапазоне ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой. Для детальных тестов допустимая ошибка является допустимым искажением и будет представлять собой сумму, меньшую или равную оценке аудитором уровня существенности, которая используется для отдельного аудируемого сальдо счета или класса операций.

52. В случае, когда ошибка была признана аномальной, она может быть исключена при проецировании ошибок, обнаруженных в выборке на всю совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к проецированию ошибок, не являющихся аномальными. Если сальдо счета или класс операций были подразделены на страты, то проецирование ошибок проводится отдельно по каждой страте. Комбинация спроецированных ошибок и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается с

точки зрения возможных последствий ошибок для совокупного сальдо счета или всего класса операций.

53. В отношении тестов средств контроля не требуется проецирования ошибок в явном виде, поскольку уровень ошибок в выборке в то же время является проецируемым уровнем ошибок в совокупности в целом.

Оценка результатов выборки

54. **Аудитор должен оценить результаты выборки, чтобы определить, подтвердилась ли оценка соответствующей характеристики совокупности или таковая должна быть пересмотрена.** В случае тестов средств контроля неожиданно высокий уровень ошибок в выборке может привести к увеличению оцененного риска существенных искажений, если только не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку. В случае детальных тестов неожиданно высокая сумма ошибки в выборке может дать аудитору основания полагать, что сальдо счета или класс операций подверглись существенным искажениям при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

55. Если общая величина спроецированных ошибок плюс аномальная ошибка меньше величины, которую аудитор считает допустимой, но приближается к её значению, то аудитор анализирует убедительность результатов выборки в свете других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина спроецированных ошибок плюс аномальная ошибка является наилучшей оценкой аудитором ошибки по совокупности. Однако на результаты выборки оказывает воздействие риск, связанный с использованием выборки. Таким образом, когда наилучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор признает риск того, что другая выборка могла бы привести к другой лучшей оценке, которая могла бы превысить допустимую ошибку. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск; в то же время

такой риск уменьшается в случае, если получены дополнительные аудиторские доказательства.

56. Если анализ результатов выборки показывает, что необходимо пересмотреть оценку соответствующей характеристики совокупности, то аудитор может:

    (а) Попросить руководство субъекта исследовать выявленные ошибки, а также возможность дальнейших ошибок, а также сделать любые необходимые корректировки; и/или

    (б) Модифицировать характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур. Например, в случае теста средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, протестировать альтернативное средство контроля или модифицировать соответствующие процедуры проверки по существу; и/или

    (в) Рассмотреть влияние данного фактора на аудиторский отчет (заключение).

Дата вступления в силу

57. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после указанной даты.

Приложение 1

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестов средств контроля

Ниже приводятся факторы, которые аудитор принимает во внимание при определении объема выборки для тестирования средств контроля. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, основаны на предположении о том, что аудитор не модифицирует характер или сроки тестирования средств контроля, а также не модифицирует подход к процедурам проверки по существу в ответ на оцененные риски.

ФАКТОР	**ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ**
Повышение уровня, до которого сокращается риск существенных искажений благодаря эффективности функционирования средств контроля.	Увеличение
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой.	Уменьшение
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в совокупности.	Увеличение
Повышения необходимого уровня уверенности аудитора (или напротив, уменьшение риска того, что аудитор придет к заключению о том, что риск существенных искажений ниже, нежели действительный риск существенных искажений в совокупности).	Увеличение
Увеличение числа элементов выборки в совокупности.	Пренебрежимо малое влияние

1. У*ровень, до которого сокращается риск существенных искажений благодаря эффективности функционирования средств контроля.* Чем большую уверенность аудитор предполагает обеспечить за счет эффективного функционирования средств контроля, тем ниже будет оценка аудитором риска существенных искажений и тем больше должен быть объем выборки. В случае если оценка аудитором риска существенных искажений на уровне утверждений сделана, исходя из ожидаемой эффективности функционирования средств контроля, аудитор должен выполнить тесты средств контроля. При прочих равных условиях, чем больше аудитор полагается на эффективность функционирования средств контроля при оценке риска, тем больше должен быть масштаб проводимых аудитором тестов средств контроля (и, следовательно, объем выборки увеличивается).

2. *Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка).* Чем ниже степень отклонения, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем выборки.

3. *Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в совокупности (ожидаемая ошибка).* Чем выше степень отклонения, ожидаемая аудитором, тем больше должен быть объем выборки, так чтобы аудитор мог разумно оценить действительную степень отклонения. В число факторов, которые являются значимыми с точки зрения анализа аудитором ожидаемого уровня ошибки, входит понимание аудитором бизнеса (в частности, процедуры по оценке риска с целью получения знания о системе внутреннего контроля), изменения в составе персонала или изменения в системе внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, и результаты других аудиторских процедур. Высокий ожидаемый уровень ошибки обычно не гарантирует или гарантирует в незначительной степени снижение оцененного риска существенных искажений, и поэтому при таких обстоятельствах тесты средств контроля обычно не проводятся.

4. *Необходимый уровень уверенности аудитора.* Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты выборки являются на деле показательными с точки зрения действительной

частоты появления ошибок в совокупности, тем больше должен быть объем выборки.

5. *Число элементов выборки в совокупности.* В случае большой совокупности ее действительный объем оказывает лишь незначительное (если вообще какое бы то ни было) воздействие на объем выборки. Однако в случае небольшой совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Приложение 2

Примеры факторов, влияющих на размер выборки для детальных тестов

Ниже перечислены факторы, которые аудитор рассматривает при определении объема выборки для проведения детальных тестов. Данные факторы, которые необходимо рассматривать в совокупности, основаны на предположении о том, что аудитор не модифицирует подход к тестам средств контроля и не модифицирует характер и сроки выполнения процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

ФАКТОР	**ВЛИЯНИЕ НА ОБЪЕМ ВЫБОРКИ**
Увеличение аудиторской оценки риска существенных искажений.	Увеличение
Увеличение использования других процедур проверки по существу в отношении тех же утверждений.	Уменьшение
Увеличение необходимого уровня доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор придет к заключению о том, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место).	Увеличение
Увеличение значения совокупной погрешности, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка).	Уменьшение
Увеличение величины ошибки, которую аудитор ожидает обнаружить в совокупности.	Увеличение
Стратификация совокупности там, где это уместно.	Уменьшение
Количество элементов выборки в совокупности.	Пренебрежимо малое влияние

1. Параграф 1 был исключен после вступления в силу *Стандартов по аудиторским рискам*[1]

2. *Аудиторская оценка риска существенных искажений.* Чем выше аудиторская оценка риска существенных искажений, тем больше должен быть объем выборки. На аудиторскую оценку риска существенных искажений влияет неотъемлемый риск и риск средств контроля. Например, если аудитор не выполняет тесты средств контроля, то аудиторская оценка рисков не может быть снижена за счет допущения об эффективном функционировании средств внутреннего контроля в отношении определенного утверждения. Следовательно, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитору необходимо получить низкий риск необнаружения и в большей мере полагаться на процедуры проверки по существу. Чем больше аудитор получит аудиторских доказательств от детальных тестов (т.е. чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем выборки.

3. *Использование других процедур проверки по существу в отношении тех же утверждений.* Чем в большей мере аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты или аналитические процедуры проверки по существу) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения применительно к конкретному сальдо счета или конкретному классу операций, тем меньшей уверенности аудитор будет требовать от выборки и, следовательно, тем меньшим может быть объем выборки.

4. *Необходимый уровень уверенности аудитора.* Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты выборки являются на деле показательными с точки зрения фактической величины ошибки, допущенной в совокупности, тем больше должен быть объем выборки.

5. *Совокупная погрешность, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка).* Чем ниже совокупная погрешность, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем выборки.

---

[1] См. сноску 1 МСА 530.

6. *Величина ошибки, которую аудитор ожидает обнаружить в совокупности (ожидаемая ошибка).* Чем больше ошибка, которую аудитор предполагает выявить в совокупности, тем больше должен быть объем выборки, чтобы дать разумную оценку действительного уровня ошибок в совокупности. Факторы, которые являются значимыми с точки зрения анализа аудитором ожидаемой ошибки, включают степень, в которой стоимостная оценка статей производится на субъективной основе, результаты тестов средств контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, и результаты других процедур проверки по существу.

7. *Стратификация.* В случаях, когда элементы совокупности широко варьируются по своей денежной стоимости, может быть целесообразным сгруппировать элементы, сходные по своей стоимости, в отдельные подмножества или страты. Этот процесс известен под названием стратификации. Когда совокупность может быть надлежащим образом стратифицирована, общий объем выборки по стратам будет, как правило, меньше, чем объем выборки, который потребовался бы для достижения заданного уровня риска, связанного с использованием выборки, в случае, когда для всей совокупности была бы сформирована одна выборка.

8. *Число элементов выборки в совокупности.* В случае крупной совокупности ее фактический объем оказывает лишь незначительное (если вообще какое бы то ни было) воздействие на объем выборки. Таким образом, в случае небольшой совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. (Однако при использовании выборки по денежным элементам повышение денежной стоимости совокупности приводит к увеличению объема выборки, если только это не компенсируется соответствующим повышением уровня существенности).

Приложение 3

Методы определения выборки

Основные методы определения выборки изложены ниже:

(а) Использование компьютеризованного генератора случайных чисел (посредством КПА) или таблиц случайных чисел.

(б) Систематический отбор, при котором количество элементов выборки в совокупности делится на объем выборки, в результате чего определяется интервал выборки, например, 50, и после определения исходной точки в пределах первых 50-ти элементов выборки, затем отбирается каждый 50-й элемент. Хотя исходная точка определяется произвольно, выборка будет носить более случайный характер при использовании компьютеризированного генератора случайных чисел или таблиц случайных чисел. При использовании систематического отбора аудитору необходимо определить, что элементы выборки в совокупности не структурированы таким образом, что интервал выборки совпадает с определенной структурой совокупности.

(в) Бессистемный отбор, при котором аудитор формирует выборку, не следуя какому-либо структурному методу. Несмотря на то, что структурный метод не используется, аудитор, тем не менее, должен избегать какой-либо сознательной предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда выбирать или избегать первые или последние проводки на странице) и тем самым постарается обеспечить, чтобы все статьи совокупности могли бы быть выбраны. Данный метод отбора не годится, если используется статистическая выборка.

(г) Отбор блоком предполагает выбор блока (блоков) смежных элементов совокупности. Выбор блоком обычно не может применяться при аудиторской выборке, поскольку большинство совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные статьи могут предположительно иметь сходные по отношению друг к другу характеристики, которые при этом будут отличаться от характеристик других статей совокупности. Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования выборки, если аудитор рассчитывает сделать на основе выборки обоснованные выводы относительно всей совокупности.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОЦЕНОК

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Характер расчетных оценок	5-7
Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений расчетных оценок субъекта	8-10
Обзор и тестирование используемого руководством субъекта процесса подготовки расчетной оценки	11-21
Использование независимой оценки	22
Обзор последующих событий	23
Оценка результатов аудиторских процедур	24-27

Международный стандарт аудита (МСА) 540 «Аудит расчетных оценок» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения изменений в МСА 540. Эти изменения были внесены в текст МСА 540 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

МСА 540 был пересмотрен. Кроме того, актуально значимые вопросы МСА 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий» были пересмотрены и внесены в текст пересмотренного МСА 540, в результате в объединенном МСА рассматриваются аспекты аудита расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости. Положения проекта «Ясность» КМСАВУ были применены к объединенному МСА. МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий», изложен в Части II *Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики.* Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОЦЕНОК

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении аудита расчетных оценок, содержащихся в финансовой отчетности. Данный МСА не предназначен для применения при изучении перспективной финансовой информации, хотя многие аудиторские процедуры, приведенные в стандарте, могут подходить для этой цели.

2. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающее оценочные значения.**

3. «Расчетная оценка» - это приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения. Например:

   - Оценочный резерв для снижения стоимости запасов и дебиторской задолженности до их предполагаемой чистой стоимости реализации.
   - Резервы на распределение стоимости основных средств на предполагаемый срок их полезной службы.
   - Начисленный доход.
   - Отсроченный налог.
   - Резерв на покрытие убытков, понесенных в результате судебного процесса.
   - Убытки от договоров подряда (при незавершенном строительстве).
   - Резерв на покрытие претензий по гарантиям.

4. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность. Эти оценки часто подготавливаются в условиях неопределенности относительно исхода событий, происшедших или которые, возможно, произойдут, и в отношении которых потребуется вынесение суждений. В результате, при использовании расчетных оценок, риск существенных искажений повышается и, в некоторых, случаях аудитор может определить, что риск существенных искажений, связанный с расчетной оценкой, является

значительным риском, требующим специального рассмотрения в ходе аудита. См. параграфы 108-114 МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».

Характер расчетных оценок

5. Процесс определения расчетной оценки может быть простым или сложным в зависимости от характера статьи. Например, начисление арендной платы может быть простым, в то время как оценка резерва по неходовым или избыточным запасам может потребовать масштабного анализа текущих данных и прогноза относительно будущего объема продаж. При сложных расчетных оценках может потребоваться значительный объем специальных знаний и суждений.

6. Расчетные оценки могут быть определены как часть обычной информационной системы, соответствующей постоянно функционирующей системе финансовой отчетности, или как часть системы, функционирующей только в конце периода. Во многих случаях расчетные оценки выводятся с помощью формулы, основанной на полученном опыте, например, результате использования стандартных норм амортизации для каждой категории основных средств или стандартного процента дохода от продаж для вычисления резерва по гарантиям. В подобных случаях руководству субъекта следует постоянно пересматривать формулу, например, посредством переоценки оставшегося срока полезного использования активов или посредством сравнения фактических результатов с оценкой и корректировки формулы в случае необходимости.

7. В результате неопределенности, связанной со статьей, или отсутствия объективных данных может оказаться невозможным получить разумные оценочные значения. В таких случаях аудитор должен решить, есть ли необходимость в модифицикации аудиторского отчета (заключения) в соответствии с МСА 701 «Модификация отчета (заключения)[1] независимого аудитора».

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений расчетных оценок субъекта

8. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении того,

является ли расчетная оценка разумной в данных обстоятельствах и, когда требуется, раскрывается ли она надлежащим образом.

Аудиторские доказательства, доступные для обнаружения существенного искажения в расчетных оценках, чаще всего труднее получить, и они менее убедительны, чем аудиторские доказательства, доступные для обнаружения существенного искажения в прочих статьях в финансовой отчетности. Знание аудитором субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля, помогает аудитору при выявлении и оценке рисков существенных искажений расчетных оценок субъекта.

9. Понимание процедур и методов, в том числе соответствующих действий по контролю, используемых руководством субъекта при получении расчетных оценок, важно для аудитора при выявлении и оценке рисков существенного искажения с целью планирования характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

10. **В ходе аудита расчетных оценок аудитор должен принять один из нижеследующих подходов или их комбинацию:**

    (а) Обзор и тестирование процесса, используемого руководством субъекта при определении оценки;

    (б) Использование независимой оценки для сравнения с той, что была подготовлена руководством субъекта; или

    (в) Обзор последующих событий, предоставляющих аудиторское доказательство обоснованности сделанной оценки.

Обзор и тестирование используемого руководством субъекта процесса подготовки расчетных оценок

11. Шаги, обычно предпринимаемые при обзоре и тестировании процесса, используемого руководством субъекта, включают:

    (а) Оценку данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;

    (б) Тестирование расчетов, выполняемых при определении оценки;

    (в) Если возможно, сравнение оценок, сделанных в предыдущих периодах, с фактическими результатами тех периодов; и

(г) Рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством субъекта.

Оценка данных и рассмотрение допущений

12. Аудитор должен определить, насколько точны, полны и уместны данные, на которых основывается расчетная оценка. Когдаиспользуется информация, представленная субъектом, она должна соотноситься с данными, обрабатываемыми посредством информационной системы, соответствующей финансовой отчетности. Например, при подтверждении резерва средств по гарантиям аудитор должен получить аудиторские доказательства того, что информация, связанная с продукцией, по которой срок гарантийного обслуживания все еще не истек на конец периода, соответствует информации о реализации товаров в информационной системе, соответствующей финансовой отчетности. МСА 500 «Аудиторские доказательства» параграф 11 представляет дополнительное руководство по требованиям в отношении получения аудиторских доказательств точности и полноты информации, представленной субъектом в случае ее использования при выполнении аудиторских процедур.

13. Аудитор может также получить аудиторские доказательства из источников вне субъекта. Так, исследуя резерв на покрытие расходов в связи с устареванием запасов, вычисляемый на основании предполагаемого будущего объема продаж, аудитор, помимо изучения внутренних данных, таких, как прошлый уровень продаж, объем имеющихся заказов и тенденции рынка, может искать аудиторские доказательства, основанные на прогнозах объемов продаж по отрасли в целом и на результатах анализа рынка. Подобным же образом при изучении оценок руководства в отношении финансовых последствий судебных процессов и исков аудитор будет обращаться за информацией непосредственно к юристам субъекта.

14. Аудитор должен определить, надлежащим ли образом проанализированы собранные данные и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для определения расчетных оценок. Примерами являются анализ сроков оплаты дебиторской задолженности и прогнозы в отношении количества месяцев, в

течение которых будет поставляться единица запасов, сделанные на основании прошлых и прогнозных данных.

15. Аудитор должен оценить, имеет ли субъект приемлемую основу для наиболее важных допущений, используемых при получении расчетной оценки. В некоторых случаях допущения основываются на отраслевых или государственных статистических данных, таких как будущий уровень инфляции, процентные ставки, уровень занятости населения и ожидаемый рост рынка. В других случаях допущения будут относиться только к данному субъекту и основываться на внутренних данных.

16. При оценке допущений, на которых основывается расчетная оценка, аудитор должен рассмотреть среди прочего, являются ли они:

    - Разумными в свете фактических результатов предыдущих периодов;
    - Согласованными с допущениями, используемыми для получения других расчетных оценок; и
    - Согласованными с соответствующими планами руководства субъекта, которые можно считать надлежащими.

    Аудитору следует обратить особое внимание на допущения, чувствительные к изменениям, субъективные или чувствительные к существенным искажениям.

17. При сложном процессе оценки с использованием специализированных методов, аудитору могут потребоваться результаты работы экспертов, например, инженеров при оценке запасов минеральной руды в грудах. Рекомендации по поводу использования работы эксперта даны в МСА 620 «Использование работы эксперта».

18. Аудитор должен проверить, всегда ли являются приемлемыми формулы, используемые руководством субъекта при подготовке расчетных оценок. Такая проверка основывается на знаниях аудитора о финансовых результатах субъекта за предыдущие периоды, знания практики, которой придерживаются другие субъекты данной отрасли, и о планах руководства субъекта, сообщенных аудитору.

Проверка расчетов

19. Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении процедур расчета, применяемых руководством субъекта. Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур будут зависеть от оценки риска существенных искажений, которая зависит от таких факторов, как сложность калькуляции расчетных оценок, понимание и оценка аудитором процедур и методов, включая соответствующие действия по контролю, используемые субъектом при получении расчетных оценок, и существенность таких расчетных оценок в контексте финансовой отчетности.

Сравнение предыдущих оценок с фактическими результатами

20. По возможности аудитор должен сравнить расчетные оценки за предыдущие периоды с фактическими результатами тех же периодов. Это поможет:

    (а) В получении аудиторских доказательств в отношении общей надежности процедур и методов оценки, используемых субъектом, включая соответствующие действия по контролю;

    (б) При рассмотрении необходимости корректировки оценочных формул; и

    (в) При определении того, измерялись ли расхождения между фактическими результатами и предыдущими оценками и были ли, где необходимо, внесены надлежащие корректировки и представлены необходимые раскрытия.

Рассмотрение процедур утверждения расчетных оценок руководством субъекта

21. Существенные расчетные оценки обычно проверяются и утверждаются руководством субъекта. Аудитор должен проверить, осуществлялись ли такая проверка и утверждение соответствующим звеном руководства субъекта и отражены ли они в документах, подтверждающих определение расчетной оценки.

Использование независимой оценки

22. Аудитор может провести или получить независимую оценку и сравнить ее с расчетной оценкой, подготовленной руководством субъекта. При использовании независимой оценки аудитор должен провести оценку данных, рассмотреть допущения и

выполнить аудиторские процедуры в отношении процедур расчета, используемых для такой независимой оценки. Также может быть целесообразным сравнение расчетных оценок за предыдущие периоды с фактическими результатами тех периодов.

Обзор последующих событий

23. Операции и события, имевшие место по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторские доказательства относительно расчетных оценок, подготовленных руководством субъекта. Обзор аудитором подобных операций и событий может снизить или даже устранить необходимость в проверке или выполнении аудиторских процедур в отношении процесса, используемого руководством субъекта при подготовке расчетных оценок, или необходимость в независимой оценке при оценке обоснованности расчетной оценки.

Оценка результатов аудиторских процедур

24. Аудитор должен дать окончательную оценку обоснованности расчетных оценок, сделанных субъектом, основываясь на знании субъекта и его среды и того, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

25. Аудитор должен рассмотреть, существуют ли какие-либо значительные последующие операции или события, оказывающие влияние на данные или допущения, которые используются при определении расчетной оценки.

26. Из-за неопределенности, присущей расчетной оценке, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При наличии расхождений между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной имеющимися в наличии аудиторскими доказательствами, и величиной расчетной оценки, отраженной в финансовой отчетности, аудитор должен определить, есть ли необходимость в корректировке с учетом такого расхождения. Если расхождение обоснованно (например, ввиду того, что сумма, содержащаяся в финансовой отчетности, не выходит за рамки приемлемых результатов), нет необходимости делать корректировку. Тем не менее, если аудитор считает, что существующее расхождение не обоснованно, то руководству

субъекта необходимо будет пересмотреть расчетную оценку. В случае отказа руководства субъекта пересмотреть расчетную оценку, расхождение следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой отчетности.

27 Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, не проявляется ли применительно к отдельным величинам расхождений, которые были приняты в качестве обоснованных, общая предвзятая тенденция к завышению или занижению, так что в совокупности это могло бы оказать существенное воздействие на финансовую отчетность. В таком случае аудитору следует оценить расчетные оценки в совокупности.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 545

АУДИТ ОЦЕНОК ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И ИХ РАСКРЫТИЙ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-9
Понимание процесса определения субъектом оценки справедливой стоимости и раскрытий, а также соответствующих действий по контролю и оценки рисков	10-16
Оценка надлежащего характера оценки справедливой стоимости и раскрытий	17-28
Использование работы эксперта	29-32
Аудиторские процедуры в ответ на риски существенных искажений оценок справедливой стоимости и раскрытий субъекта	33-55
Раскрытия по справедливой стоимости	56-60
Оценка результатов аудиторских процедур	61-62

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» и МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения изменений и дополнений в МСА 545. Эти изменения и дополнения вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты, и уже внесены в текст МСА 545.

Актуально значимые вопросы МСА 545 были пересмотрены и внесены в текст МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий». МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), отражающий положения проекта «Ясность» КМСАВУ, изложен в Части II *Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики.* Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты.

АУДИТ ОЦЕНОК ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И ИХ РАСКРЫТИЙ

Представления руководства субъекта	63-64
Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями	65
Дата вступления в силу	66
Приложение: Оценка справедливой стоимости и раскрытия в соответствии с разными основами представления финансовой отчетности	

Международный стандарт аудита (МСА) 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

АУДИТ ОЦЕНОК ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И ИХ РАСКРЫТИЙ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и представление руководства в отношении аудита оценок по справедливой стоимости и их раскрытий, содержащихся в финансовой отчетности. В частности, данный МСА рассматривает вопросы аудита, относящиеся к оценке, представлению и раскрытию существенных активов, обязательств и специфических компонентов капитала, представленных или раскрытых по справедливой стоимости в финансовой отчетности. Оценка справедливой стоимости активов, обязательств и компонентов капитала может возникнуть и при первоначальном отражении операций, и при последующих изменениях в стоимости. Изменения в оценке справедливой стоимости, возникающие постепенно, могут трактоваться по-разному в зависимости от разных основ представления финансовой отчетности. Например, некоторые основы представления финансовой отчетности могут предусматривать отражение таких изменений напрямую в капитале, тогда как другие основы могут предусматривать их отражение в доходах.

2. В то время как данный МСА представляет руководство по аудиту оценки справедливой стоимости и раскрытий, аудиторские доказательства, полученные в результате прочих аудиторских процедур, также могут представлять аудиторские доказательства по оценке и раскрытиям справедливой стоимости. Например, процедуры инспектирования для проверки существования актива, отраженного по справедливой стоимости, также может представить надлежащие аудиторские доказательства по его стоимости (например, физическое состояние инвестиционной собственности).

2a. Параграф 16 МСА 500 «Аудиторские доказательства» требует использование аудиторами утверждений, достаточно детальных для формирования основы оценки риска существенных искажений, разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам. Оценка и раскрытия справедливой стоимости не являются утверждениями сами по себе, но могут иметь отношение к специфическим утверждениям в зависимости от применяемой основы представления финансовой отчетности.

3. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что оценка и раскрытия справедливой стоимости соответствуют применимой основе представления финансовой отчетности субъекта.** Параграф 22 МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» предусматривает понимание аудитором применяемой основы представления финансовой отчетности субъекта.

4. Руководство субъекта несет ответственность за оценку и раскрытия справедливой стоимости, включенные в финансовую отчетность. В ходе выполнения своих обязательств руководство субъекта должно установить процесс бухгалтерской и финансовой отчетности для определения оценок по справедливой стоимости и их раскрытий, выбрать соответствующие методы оценки, определить и надлежащим образом доказать любые использованные значительные допущения, подготовить проведение оценки и удостовериться в том, что представление и раскрытия оценок по справедливой стоимости соответствуют применимой основе представления финансовой отчетности субъекта.

5. Многие оценки, основанные на расчетных данных, включая оценку справедливой стоимости, по своей природе является неточными. В случае оценки справедливой стоимости, в частности той, которая не включает движений денежных средств по контрактам, или в отношении которой рыночная информация недоступна при проведении оценки, оценки справедливой стоимости часто сопровождаются неопределенностью в отношении и суммы, и сроков будущих движений денежных средств. Оценка по справедливой стоимости также может основываться на допущении, что будущие условия, операции или события, результат которых носит неопределенный характер, могут изменяться со временем. Отношение аудитора к таким допущениям основывается на информации, доступной аудитору в ходе аудита, и аудитор не несет ответственности за прогноз будущих условий, операций или событий, которые, если бы о них было известно в ходе аудита, могли бы оказать значительное влияние на действия руководства субъекта или допущения руководства субъекта в отношении оценки справедливой стоимости и раскрытий. Допущения, используемые

при оценке справедливой стоимости, схожи по характеру с допущениями, используемыми при разработке прочих расчетных оценок. МСА 540 «Аудит расчетных оценок» предоставляет руководство по аудиту расчетных оценок. Данный МСА, тем не менее, рассматривает вопросы, схожие с вопросами, раскрытыми в МСА 540, а также другие в специфическом контексте оценок и раскрытий справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

6. Разные осовы представления финансовой отчетности требуют или разрешают разные методы оценки справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности. Они также различаются по уровню руководства, представляемого на основании оценки активов и обязательств или соответствующих раскрытий. Некоторые основы представления финансовой отчетности предоставляют предписывающее руководство, другие дают общее руководство, а третьи не предоставляют никакого руководства. Кроме того, существует практика специфических отраслевых оценок и раскрытий справедливой стоимости. Хотя данный МСА предоставляет руководство по аудиту оценок и раскрытий справедливой стоимости, он не раскрывает специфические типы активов или обязательств, операций или специфической отраслевой практики. Приложение к данному МСА рассматривает оценки и раскрытия справедливой стоимости в соответствии с различными основами представления финансовой отчетности, а также преобладание оценки по справедливой стоимости, с учетом того, что могут существовать различные определения «справедливой стоимости» в соответствии с такими основами. Например, Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» определяет справедливую стоимость как «сумму, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами».

7. Во многих основах представления финансовой отчетности выделение концепции оценки справедливой стоимости представляет собой предположение о том, что субъект функционирует в соответствии с допущением о непрерывности

деятельности без намерений или необходимости ликвидации, существенного сокращения объема операций или согласия на осуществление операций на невыгодных для себя условиях. Следовательно, в этом случае справедливая стоимость не будет представлять собой сумму, которую субъект получил бы или заплатил бы при осуществлении вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже описанного имущества. Тем не менее, у субъекта может возникнуть необходимость учитывать текущую экономическую или производственную ситуацию при определении справедливой стоимости своих активов и обязательств, если это предписано или разрешено его основой представления финансовой отчетности, и эта основа может предусматривать, а может и нет, соответствующие способы . Например, планы руководства субъекта по ускоренному выбытию активов для достижения специфических бизнес целей могут быть связаны с определением справедливой стоимости такого актива.

8. Оценка справедливой стоимости может быть сравнительно простой по определенным активам или обязательствам, например, активы, купленные и проданные на активном и открытом рынке, который быстро предоставляет доступную и надежную информацию по ценам, по которым фактически производится обмен. Оценка справедливой стоимости других активов или обязательств может быть более сложной. По определенному активу может не существовать открытого рынка или он может обладать характеристиками, предусматривающими оценку руководством субъекта справедливой стоимости (например, инвестиционная собственность или сложные производные финансовые инструменты). Оценка справедливой стоимости может быть выполнена путем использования оценочной модели (например, модель, предназначенная для перспективной оценки и дисконтирования будущих движений денежных средств) или помощи экспертов, таких, как независимые оценщики.

9. Неопределенность, связанная с объектом, или недостаток объективных данных могут сделать невозможным осуществление разумной оценки, в этом случае аудитор рассматривает вопрос о модификации аудиторского отчета в соответствии с МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

Понимание процесса определения субъектом оценки справедливой стоимости и раскрытий, а также соответствующих действий по контролю и оценки рисков

10. В рамках знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля, аудитор должен получить представление о процессе определения субъектом оценки справедливой стоимости и раскрытий, а также соответствующих действий по контролю, достаточных для определения и оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений и для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

11. Руководство субъекта несет ответственность за установление процесса представления бухгалтерской и финансовой отчетности для определения оценки справедливой стоимости. В некоторых случаях оценка справедливой стоимости и, следовательно, процесс, установленный руководством субъекта для определения справедливой стоимости, может быть простой и надежной. Например, руководство субъекта может ссылаться на опубликованные котировки цен для определения справедливой стоимости рыночных ценных бумаг, имеющихся в наличии у субъекта. Тем не менее, некоторые оценки справедливой стоимости по своей природе более сложные, чем другие, и включают неопределенность в отношении возникновения будущих событий или их последствий, и поэтому необходимо принять некоторые допущения, предусматривающие использование профессионального суждения в ходе процесса оценки. Понимание аудитором процесса оценки, включая его сложность, помогает выделить и оценить риски существенных искажений для определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

12. При получении представления о процессе, используемом субъектом для определения оценки справедливой стоимости и раскрытий, аудитор рассматривает некоторые вопросы, например:

- Соответствующие действия по контролю над процессом, используемым для определения оценки справедливой

стоимости, включая, например, контроль над данными и разделение обязанностей между теми, кто заключает сделки от имени субъекта, и теми, кто несет ответственность за определение оценки.

- Квалификация и опыт лиц, определяющих оценку справедливой стоимости.
- Роль информационных технологий в процессе.
- Типы счетов или операций, предусматривающих оценку по справедливой стоимости или раскрытия (например, было ли возникновение счетов обосновано обычными и постоянными операциями или нестандартными и необычными операциями).
- Степень, в которой процесс зависит от обслуживающей организации при определении оценки справедливой стоимости, или данные, подтверждающие оценку. Если субъект пользуется услугами обслуживающей организации, аудитор должен выполнять требования МСА 402 «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций».
- Степень, в которой субъект использует работу экспертов при определении оценки справедливой стоимости и раскрытий (см. параграфы 29-32 данного МСА).
- Значительные допущения руководства субъекта, используемые при определении справедливой стоимости.
- Документация, подтверждающая допущения руководства субъекта.
- Методы, используемые для разработки и применения допущений руководства субъекта и для мониторинга изменений в этих допущениях.
- Целостность средств контроля изменений и процедур обеспечения безопасности оценочной модели и соответствующих информационных систем, включая процессы утверждения.

- Средства контроля над последовательностью, своевременностью и надежностью данных, используемых в оценочной модели.

13. МСА 315 предусматривает понимание аудиторами компонентов внутреннего контроля. В частности, аудитор должен получить достаточное понимание средств контроля, связанных с определением субъектом оценки справедливой стоимости и раскрытий, для выявления и оценки рисков существенных искажений и для разработки характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

14. **После получения представления о процессе по определению оценки справедливой стоимости и раскрытий, аудитор должен выявить и оценить риски существенных искажений на уровне утверждений, связанные с оценкой справедливой стоимости и их раскрытиями в финансовой отчетности для определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.**

15. Степень, в которой оценка справедливой стоимости подвержена искажениям, является неотъемлемым риском. Следовательно, характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур будут зависеть от подверженности оценки справедливой стоимости искажениям и от того, является ли процесс определения оценки справедливой стоимости простым или сложным.

15а. В тех случаях, когда аудитор определяет риск существенных искажений, связанных с оценкой справедливой стоимости и раскрытиями, как значительный риск, требующий специального аудиторского рассмотрения, аудитор выполняет требования МСА 315.

16. МСА 315 рассматривает неотъемлемые ограничения системы внутреннего контроля. Так как определение справедливой стоимости часто включает субъективные суждения руководства субъекта, то это может повлиять на характер средств контроля, которые можно внедрить. Подверженность оценки справедливой стоимости искажениям также может возрасти по мере усложнения требований к бухгалтерской и финансовой отчетности по оценке

справедливой стоимости. В таких обстоятельствах аудитор рассматривает неотъемлемые ограничения в отношении средств контроля при оценке рисков существенных искажений.

Оценка надлежащего характера оценки справедливой стоимости и раскрытий

17. Аудитор должен определить, соответствуют ли оценка справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности применимой основе представления финансовой отчетности.

18. Понимание аудитором требований применяемой основы представления финансовой отчетности и знание бизнеса и отрасли, вместе с результатами прочих аудиторских процедур, используются для определения соответствия учета активов и обязательств, требующих оценку справедливой стоимости, надлежащих раскрытий по оценке справедливой стоимости и связанных с ними значительных неопределенностей, основе представления финансовой отчетности, применяемой субъектом.

19. Установление правомерности оценки субъектом справедливой стоимости в соответствии с применяемой им основой представления финансовой отчетности и оценка аудиторских доказательств частично зависят от знания аудитором характера бизнеса. Это в частности правдиво в ситуации, когда активы или обязательства, или метод оценки достаточно сложные. Например, производные финансовые инструменты могут быть очень сложными, с риском того, что различные интерпретации определения справедливой стоимости повлекут за собой различные заключения. Оценка справедливой стоимости некоторых статей, например, «незавершенные исследования и разработки» или нематериальные активы, приобретенные при объединении предприятий, могут иметь специфические аспекты рассмотрения, на которые могут повлиять характер субъекта и его деятельность, если такие аспекты соответствуют применимой основе представления финансовой отчетности субъекта. Знание аудитором бизнеса, наряду с результатами прочих аудиторских процедур, может помочь идентифицировать активы, по которым руководство

субъекта должно признать обесценение через оценку по справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта.

20. Если метод оценки по справедливой стоимости предусмотрен применимой основой представления финансовой отчетности, например, существует требование о том, чтобы справедливая стоимость рыночных ценных бумаг оценивалась по котировкам рыночных цен вместо использования оценочной модели, аудитор должен определить, соответствует ли оценка справедливой стоимости этому методу.

21. В некоторых основах представления финансовой отчетности предполагается, что справедливая стоимость активов или обязательств может быть надежно оценена, в качестве предварительного условия для требования или для разрешения оценки по справедливой стоимости или раскрытий. В некоторых случаях это предположение можно обойти, в случае с активами или обязательствами, для которых нет котировок рыночных цен на активном рынке и по которым другие методы оценки справедливой стоимости не соответствуют ситуации или неприемлемы. Если руководство субъекта определило необходимость обойти это предписание, аудиторы должны получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для подтверждения этого определения и того, правильно ли была учтена статья в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

22. **Аудитор должен получить аудиторские доказательства о намерении руководства субъекта предпринять специфические действия и изучить его способности осуществить их в отношении оценки справедливой стоимости и раскрытий** в **соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.**

23. В некоторых основах представления финансовой отчетности намерения руководства субъекта в отношении активов или обязательств являются критериями для определения требований по оценке, представлению и раскрытиям, и того, как изменения в справедливой стоимости отражаются в финансовой отчетности. В

таких основах представления финансовой отчетности намерение руководства субъекта очень важно для определения надлежащего характера применения субъектом справедливой стоимости. Руководство субъекта часто документирует планы и намерения в отношении отдельных активов или обязательств, а применимая основа представления финансовой отчетности может содержать такое требование. Хотя объем аудиторских доказательств, которые должны быть получены в отношении намерений руководства субъекта, является вопросом профессионального суждения, процедуры аудитора обычно включают запросы руководству субъекта с надлежащим подтверждением ответов, например:

- Изучение предыдущих периодов в части выполнения руководством субъекта объявленных намерений в отношении активов или обязательств.
- Обзор письменных планов и прочей документации, включая, при необходимости, бюджеты, протоколы и т.п.
- Изучение обоснования руководством субъекта выбора определенного курса действий.
- Изучение способности руководства субъекта осуществлять определенные действия при сложившихся текущих экономических обстоятельствах, включая последствия контрактных обязательств.

Аудитор также изучает способность руководства субъекта продолжать осуществлять действия, если эта способность имеет отношение к использованию или освобождению от использования оценки справедливой стоимости в соответствии с применяемой субъектом основой представления финансовой отчетности.

24. Если доступны альтернативные методы оценки справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности или если метод оценки не предписан, аудитор должен определить, соответствует ли метод оценки обстоятельствам по применимой основе представления финансовой отчетности субъекта.

25. Определение соответствия метода оценки справедливой стоимости обстоятельствам предусматривает использование

профессионального суждения. Когда руководство субъекта выбирает один определенный метод оценки из нескольких альтернативных методов в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта, аудитор должен понять обоснование руководством субъекта такого выбора путем обсуждения с руководством субъекта причин его выбора метода оценки.

Аудитор должен проверить:

(а) Правильно ли руководство субъекта определило и надлежащим ли образом применило критерии, если таковые имеются, указанные в применимой основе представления финансовой отчетности для обоснования выбранного метода;

(б) Соответствует ли метод оценки обстоятельствам с учетом характера оцененных активов или обязательств и применимой основы представления финансовой отчетности субъекта; и

(в) Является ли метод оценки надлежащим для бизнеса, отрасли и среды, в которой субъект осуществляет свою деятельность.

26. Руководство субъекта может определить, что разные методы оценки повлекут за собой значительно различающиеся оценки справедливой стоимости. В таких случаях аудитор определяет, как субъект изучил причины таких изменений при выборе оценки справедливой стоимости.

27. **Аудитор должен определить, последовательно ли применяется субъектом метод оценки справедливой стоимости**

28. После выбора руководством субъекта определенного метода оценки, аудитор определяет, последовательно ли субъект применяет его при оценке справедливой стоимости; если да, учитывает ли эта последовательность возможные изменения в среде или обстоятельствах, оказывающих влияние на субъект, или изменения в требованиях применимой основы представления финансовой отчетности субъекта. Если руководство субъекта изменило метод оценки, аудитор должен проверить, может ли руководство субъекта адекватно продемонстрировать, что новый метод оценки представляет более надлежащую основу для оценки

или что изменение было вызвано изменениями в требованиях применимой основы представления финансовой отчетности субъекта или изменениями обстоятельств. Например, открытие активного рынка для определенного класса активов или обязательств может показывать, что использование дисконтированных денежных потоков для оценки справедливой стоимости таких активов или обязательств больше не применимо.

Использование работы экспертов

29. **Аудитор должен определить необходимость использования работы экспертов.** Аудитор может обладать необходимыми навыками и знаниями для планирования и выполнения аудиторских процедур, связанных со справедливой стоимостью, или может решить использовать работу экспертов. При определении этой необходимости аудитор должен учитывать вопросы, рассмотренные в параграфе 7 МСА 620 «Использование работы эксперта».

30. Если планируется использование работы экспертов, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа является адекватной для целей аудита и отвечает требованиям МСА 620.

31. Если планируется использовать работу эксперта, аудитор проверяет, согласовывается ли понимание определения справедливой стоимости и метода, который эксперт будет использовать для определения справедливой стоимости, с пониманием и методом, используемым руководством субъекта, а также требованиями применимой основы представления финансовой отчетности. Например, метод, используемый экспертом для оценки справедливой стоимости недвижимости или сложных производных финансовых инструментов, или актуарные методы, разработанные для оценки справедливой стоимости страховых обязательств, кредиторской задолженности по перестрахованию и схожие статьи, могут не соответствовать принципам оценки применимой основы представления финансовой отчетности. Соответственно, аудитор изучает такие вопросы часто путем обсуждения, представления или обзора инструкций, данных эксперту, или при ознакомлении с отчетом эксперта.

32. В соответствии с МСА 620 аудитор оценивает целесообразность работы экспертов как аудиторского доказательства. Хотя ответственность за обоснованность допущений и надлежащий характер используемых методов, и их применение несет эксперт, аудитор должен знать о значительных допущениях и используемых методах и проверить, являются ли они надлежащими, достаточными и обоснованными, основываясь на знании аудитором бизнеса и результатах прочих аудиторских процедур. Аудитор часто рассматривает эти вопросы путем обсуждения их с экспертом. Параграфы 39-49 рассматривают оценку аудитором значительных допущений, используемых руководством субъекта, включая допущения, на которые руководство субъекта полагается, основываясь на работе эксперта.

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений оценки справедливой стоимости и раскрытий субъекта

33. **Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры по оцененным рискам существенных искажений утверждений, связанных с оценкой справедливой стоимости и раскрытиями субъекта.** МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» рассматривает ответственность аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, чей характер, сроки выполнения и масштаб являются ответными по отношению к оцененному риску существенных искажений на уровне утверждений. Такие аудиторские процедуры, в зависимости от обстоятельств, включают тесты контроля и процедуры по существу. Параграфы 34-55 ниже представляют дополнительное руководство по процедурам по существу, применение которых может быть необходимым в контексте оценки справедливой стоимости и раскрытий субъекта.

34. По причине разнообразия методов оценки справедливой стоимости, от сравнительно простых до сложных, аудиторские процедуры могут значительно различаться по характеру, срокам выполнения и масштабу. Например, процедуры по существу, связанные с оценкой справедливой стоимости, могут включать (а) тестирование значительных допущений руководства субъекта,

оценочную модель и данные, лежащие в их основе (см. параграфы 39-49), (б) разработку независимого определения оценки справедливой стоимости для подтверждения надлежащего характера оценки справедливой стоимости (см. параграф 52) или (в) изучение влияния последующих событий на оценку справедливой стоимости и раскрытия (см. параграфы 53-55).

35. Существование объявленных котировок цен на активном рынке обычно является лучшим аудиторским доказательством справедливой стоимости. Некоторые оценки справедливой стоимости, тем не менее, по своей природе более сложные, чем другие. Эта сложность возникает либо по причине характера оцениваемой по справедливой стоимости статьи, либо по причине метода оценки, предписанного применимой основой представления финансовой отчетности или выбранного руководством субъекта. Например, при отсутствии объявленных котировок цен на активном рынке, некоторые основы представления финансовой отчетности разрешают оценку справедливой стоимости, на альтернативном основании, таком как анализ дисконтированного денежного потока или модель сравнительной операции. Сложная оценка справедливой стоимости обычно характеризуется большей степенью неопределенности в отношении надежности процесса оценки. Большая степень неопределенности может быть результатом:

- Продолжительности периода прогноза.
- Существенного количества значительных и сложных допущений, связанных с процессом.
- Большей степени субъективности, связанной с допущениями и факторами, используемыми в процессе.
- Большей степени неопределенности, связанной с будущим возникновением или результатом событий, лежащих в основе используемых допущений.
- Недостатка объективных данных при использовании субъективных факторов.

36. Знание аудитором процесса оценки, включая его сложность,

помогает аудитору в определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Ниже представлены примеры вопросов, которые необходимо учитывать при разработке аудиторских процедур:

- При использовании котировок цен для получения аудиторских доказательств по оценке может потребоваться знание обстоятельств, при которых были определены цены. Например, когда котирующиеся ценные бумаги удерживаются в инвестиционных целях, оценка по котируемой цене может потребовать корректировок в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта, если сумма значительна или подвержена ограничениям в ликвидности.

- При использовании аудиторского доказательства, представленного третьей стороной, аудитор изучает его надежность. Например, когда информация получена путем внешних подтверждений, аудитор изучает профессиональную компетентность отвечавшего, его независимость, полномочия на представление такого ответа, знание подтверждаемого вопроса, объективность, чтобы удостовериться в надежности доказательства. Масштаб таких аудиторских процедур различается в соответствии с оцененным риском существенных искажений, связанных с оценкой справедливой стоимости. В этом отношении аудитор должен соблюдать требования МСА 505 «Внешние подтверждения».

- Аудиторские доказательства, подтверждающие оценку справедливой стоимости, например оценка независимого оценщика, могут быть получены на дату, не совпадающую с датой, на которую субъекту необходимо провести оценку и включить эту информацию в свою финансовую отчетность. В таких случаях, аудитор должен получить аудиторские доказательства того, что руководство субъекта учло влияние событий, операций и изменений обстоятельств, возникающих между датой оценки справедливой стоимости и отчетной датой.

- Часто по определенным типам инвестиций в долговые инструменты назначается обеспечение, которое требуется либо

оценить по справедливой стоимости, либо оценить на возможное обесценение. Если обеспечение является важным фактором при оценке справедливой стоимости инвестиций или их балансовой стоимости, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении существования, стоимости, прав и доступа к такому обеспечению или его транспортабельности, включая вопрос полноты отражения всех залоговых прав и наличия надлежащих раскрытий по обеспечению в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта.

- В некоторых ситуациях дополнительные аудиторские процедуры, такие как проверка актива аудитором, могут быть необходимыми для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств о надлежащем характере оценки справедливой стоимости. Например, проверка инвестиционной собственности может понадобиться для получения информации о текущем физическом состоянии актива, связанном с его справедливой стоимостью, или проверка ценной бумаги может выявить ограничения на ее ликвидность, что может повлиять на ее стоимость.

Тестирование значительных допущений руководства субъекта, оценочная модель и данные, лежащие в их основе

37. Понимание аудитором надежности процесса, используемого руководством субъекта для определения справедливой стоимости, является важным элементом при подтверждении окончательных сумм и, следовательно, влияет на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур. Надежный процесс определения справедливой стоимости - это процесс, представляющий согласованную оценку и, при необходимости, представление и раскрытия справедливой стоимости при использовании в схожих обстоятельствах. При получении аудиторских доказательств об оценке справедливой стоимости и раскрытиях, аудитор определяет следующее:

(a) Обоснованы ли допущения, используемые руководством субъекта;

(б) Надлежащая ли модель применялась при определении оценки справедливой стоимости, при необходимости; и

(в) Использует ли руководство субъекта соответствующую информацию, доступную на текущий момент

38. Техника оценки и допущения, изучение и сравнение аудитором оценки справедливой стоимости, определенной в прошлые периоды, если таковые были, с результатами, полученными в текущем периоде, могут представлять аудиторские доказательства о надежности процессов, используемых руководством субъекта. Также аудитор должен принимать во внимание возможность возникновения таких различий в связи с изменениями в экономических обстоятельствах.

39. **Когда аудитор выявляет существование значительного риска, связанного со справедливой стоимостью, или в силу соответствующих обстоятельств, аудитор должен определить представляют ли значительные допущения, используемые руководством субъекта при оценке справедливой стоимости, взятые в отдельности и в совокупности, разумную основу для оценки справедливой стоимости и раскрытий в финансовой отчетности субъекта.**

40. Руководство субъекта должно сделать допущения, включая допущения, на которые руководство субъекта полагается на основании работы экспертов, для разработки оценки справедливой стоимости. В этих целях допущения руководства субъекта также включают допущения, разработанные в соответствии с инструкциями лиц, наделенных руководящими полномочиями. Допущения являются неотъемлемыми компонентами более сложных методов оценки, например, методы оценки, использующие комбинацию оценок ожидаемых будущих денежных потоков вместе с оценкой стоимости активов или обязательств в будущем, приведенной к настоящей стоимости. Аудиторы уделяют определенное внимание значительным допущениям, лежащим в основе метода оценки, и определяют, разумны ли такие допущения. Для обеспечения разумной основы для оценки справедливой стоимости и раскрытий, допущения

должны быть соответствующими, надежными, нейтральными, понятными и полными.

Параграф 36 «Международной основы соглашений по выражению уверенности» рассматривает эти характеристики более подробно.

41. Специфические допущения различаются в зависимости от характеристик оцениваемого актива или обязательства и используемого метода оценки (например, стоимость замещения, рыночный подход или доходный подход). Например, когда дисконтированные денежные потоки (доходный подход) используются как метод оценки, возникнет допущение в отношении уровня денежных потоков, периода времени, использованного при анализе, и ставки дисконтирования.

42. Допущения обычно подтверждаются разными типами аудиторских доказательств из внешних и внутренних источников, представляющих объективное подтверждение используемых допущений. Аудитор оценивает источник и надежность аудиторского доказательства, подтверждающего допущение руководства субъекта, включая рассмотрение допущений в свете исторической информации и оценку того, были ли они основаны на планах, которые субъект может выполнить.

43. Аудиторские процедуры по допущениям руководства субъекта выполняются в контексте аудита финансовой отчетности субъекта. Таким образом, цель аудиторских процедур не заключается в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для представления мнения по самим утверждениям. Скорее, аудитор выполняет аудиторские процедуры, чтобы рассмотреть, предоставляют ли допущения разумную основу для оценки справедливой стоимости в контексте аудита финансовой отчетности в целом.

44. Определение допущений, являющихся значительными в отношении оценки справедливой стоимости, требует применения суждения руководства субъекта. Аудитор фокусирует свое внимание на значительных допущениях. Обычно значительные допущения касаются вопросов, оказывающих существенное влияние на оценку справедливой стоимости и могут включать вопросы, являющиеся:

(а) Чувствительными к изменению или неопределенности в сумме или характере. Например, допущения о краткосрочных процентных ставках могут быть менее подверженными значительным изменениям по сравнению с допущениями по долгосрочным процентным ставкам; и

(б) Подверженными злоупотреблению или предвзятому отношению.

45. Аудитор изучает чувствительность оценки к изменениям в значительных допущениях, включая рыночные условия, которые могут повлиять на стоимость. При необходимости аудитор рекомендует руководству субъекта использовать такие методы, как анализ чувствительности, для выявления особо чувствительных допущений. В отсутствие такого анализа у руководства субъекта, аудитор рассматривает вопрос применения таких методов. Аудитор также проверяет, делают ли неопределенность, связанная с оценкой справедливой стоимости, или недостаток объективных данных, невозможной разумную оценку в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (см. параграф 9).

46. Вопрос о том, предоставляют ли допущения разумную основу для оценки справедливой стоимости, рассматривается и в отношении целого набора допущений, и в отношении каждого допущения в отдельности. Допущения часто взаимозависимы, поэтому они должны быть последовательны. Отдельное допущение, которое может быть разумным в отдельности, может оказаться необоснованным при использовании вместе с другими допущениями. Аудитор должен проверить, определило ли руководство субъекта значительные допущения и факторы, влияющие на оценку справедливой стоимости.

47. Допущения, на которых основывается оценка справедливой стоимости (например, ставка дисконтирования, используемая при расчете текущей стоимости будущих денежных потоков), обычно отражают ожидания руководства субъекта в отношении результатов специфических целей и стратегий. Чтобы соответствовать принципу разумности, такие допущения, взятые в

отдельности и в совокупности, должны быть реалистичными и согласовываться с:

(а) Общей экономической средой и экономическими обстоятельствами субъекта;

(б) Планами субъекта;

(в) Допущениями, сделанными в предыдущих периодах, при необходимости;

(г) Прошлым опытом или условиями, имевшимися у субъекта, в степени, применимой на текущий момент;

(д) Прочими вопросами, связанными с финансовой отчетностью, например, допущениями, используемыми руководством субъекта в расчетных оценках в статьях финансовой отчетности, отличными от допущений, связанных с оценкой справедливой стоимости и раскрытиями; и

(е) при необходимости, рисками, связанными с денежными потоками, включая потенциальные изменения денежных потоков и соответствующее влияние на ставку дисконтирования.

Когда допущения отражают намерения и способность руководства субъекта выполнить определенный курс действий, аудитор определяет, согласованы ли они с планами и прошлым опытом субъекта (см. параграфы 22 и 23).

48. Если руководство субъекта полагается на историческую финансовую информацию при создании допущений, аудитор должен определить степень обоснованности ее надежности. Но историческая информация может не отражать будущие условия или события, например, если руководство субъекта намеревается заняться новой деятельностью или изменились обстоятельства.

49. По статьям, оцениваемым субъектом по оценочной модели, аудитор не обязан менять свое суждение на суждение руководства субъекта. Аудитор, скорее, проверяет модель и определяет, приемлема ли она, и разумны ли используемые допущения. Например, может оказаться неприемлемым использование метода дисконтирования движения денежных средств при оценке

капитальных инвестиций в компанию на этапе развития, если нет текущих доходов, на которых можно базировать прогноз будущих поступлений или денежных потоков.

50. **Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении данных, использованных для разработки оценки справедливой стоимости и раскрытий, а также проверить, правильно ли была определена оценка справедливой стоимости на сновании таких данных и допущениях руководства субъекта.**

51. Аудитор определяет точность, полноту и соответствие данных, на которых основывается оценка справедливой стоимости, включая данные, использованные в работе эксперта; а также правильно ли была определена оценка справедливой стоимости с использованием этих данных и допущений руководства субъекта. Процедуры аудитора также могут включать, например, аудиторские процедуры, такие как определение источника данных, математический пересчет и обзор информации на внутреннее соответствие, включая проверку того, согласовывается ли такая информация с намерением руководства субъекта предпринять определенные действия, описанные в параграфах 22 и 23.

Разработка независимой оценки справедливой стоимости с целью подтверждения

52. Аудитор может провести независимую оценку справедливой стоимости (например, с использованием модели, разработанной аудитором) для подтверждения оценки справедливой стоимости, выполненной субъектом. При разработке независимой оценки с использованием допущений руководства субъекта, аудитор оценивает эти допущения в соответствии с параграфами 39-49. Вместо использования допущений руководства субъекта аудитор может разработать отдельные допущения для сравнения с оценкой справедливой стоимости, выполненной руководством субъекта. Тем не менее, в данной ситуации аудитор должен познакомиться с допущениями руководства субъекта. Аудитор использует это знание для определения того, учитывает ли модель аудитора различные значительные изменения, и оценить любые значительные расхождения с оценкой руководства субъекта.

Аудитор также выполняет аудиторские процедуры в отношении данных, использованных для разработки оценки справедливой стоимости и раскрытий в соответствии с параграфами 50 и 51. Аудитор изучает руководства, содержащиеся в МСА 520 «Аналитические процедуры» при выполнении этих процедур в ходе аудита.

Последующие события

53. Аудитор должен изучить влияние последующих событий на оценку справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности.

54. Операции и события, возникающие после окончания периода, но до завершения аудита, могут предоставить надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценки справедливой стоимости, сделанной руководством субъекта. Например, продажа инвестиций сразу после конца периода может предоставить аудиторские доказательства, связанные с оценкой справедливой стоимости.

55. Тем не менее, в период после окончания периода по финансовой отчетности обстоятельства могут измениться по сравнению с существовавшими на конец периода. Информация по справедливой стоимости после конца периода может отражать события, возникающие после конца периода и не существовавшие на дату баланса. Например, цены на активно продаваемые ценные бумаги, изменившиеся после конца периода, обычно не представляют собой надлежащие аудиторские доказательства по стоимости ценных бумаг, существовавшей на конец периода. Аудитор должен выполнять требования МСА 560 «Последующие события» при оценке аудиторских доказательств, связанных с такими событиями.

Раскрытия по справедливой стоимости

56. Аудитор должен определить соответствуют ли раскрытия по справедливой стоимости, сделанные субъектом, его основе представления финансовой отчетности.

57. Раскрытие информации по справедливой стоимости является важным аспектом финансовой отчетности во многих основах

представления финансовой отчетности. Часто раскрытие по справедливой стоимости требуется по причине необходимости ее для клиента при оценке финансовых результатов и финансового положения субъекта. Некоторые субъекты раскрывают добровольно дополнительную информацию по справедливой стоимости в примечаниях к финансовой отчетности в дополнение к информации по справедливой стоимости, требуемой в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

59. В ходе аудита оценки справедливой стоимости и связанных раскрытий, включенных в примечания к финансовой отчетности, требуется ли это применимой основой представления финансовой отчетности или раскрывается на добровольной основе, аудитор обычно выполняет по существу те же процедуры, что и в ходе аудита оценки справедливой стоимости, отраженной в финансовой отчетности. Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что принципы оценки соответствуют применимой основе представления финансовой отчетности субъекта, последовательно применяются, и что метод оценки и значительные допущения надлежащим образом раскрыты в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта. Аудитор также должен проверить, может ли добровольно предоставленная информация оказаться несоответствующей в контексте финансовой отчетности. Например, руководство субъекта может раскрыть текущую стоимость реализации по активу без указания, что значительные ограничения по контракту запрещают продажу в ближайшем будущем.

60. Аудитор должен определить, сделал ли субъект надлежащие раскрытия информации по справедливой стоимости в соответствии с его основой представления финансовой отчетности. Если статья содержит значительную неопределенность в отношении оценки, аудитор должен оценить, достаточны ли раскрытия для информирования пользователей о такой неопределенности. Например, аудитор может определить, соответствуют ли раскрытия по суммам и допущениям, используемым при их определении, в пределах которых ожидается оценить

справедливую стоимость, применимой основе представления финансовой отчетности, если руководство субъекта считает неприменимым представление только одной суммы. При необходимости, аудитор также рассматривает, выполняет ли субъект требования по бухгалтерскому учету и раскрытиям, связанным с изменениями в методе оценки, использованном при определении оценки справедливой стоимости.

61. Если раскрытие информации по справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности было опущено по причине невозможности определения справедливой стоимости с достаточной надежностью, аудитор определяет адекватность раскрытий, требуемых при таких обстоятельствах. Если субъект не раскрыл надлежащим образом информацию по справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор определяет, существенно ли искажена финансовая отчетность из-за отклонения от применимой основы представления финансовой отчетности.

Оценка результатов аудиторских процедур

61. При окончательной оценке того, соответствуют ли оценка справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности применимой основе представления финансовой отчетности субъекта, аудитор должен определить достаточность и адекватность полученных аудиторских доказательств, а также согласованность таких доказательств с другими полученными и оцененными в ходе аудита аудиторскими доказательствами.

62. При определении того, соответствуют ли оценка справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности применимой основе представления финансовой отчетности субъекта, аудитор определяет согласованность информации и аудиторского доказательства, полученных в ходе аудита оценки справедливой стоимости, с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита, в контексте финансовой отчетности в целом. Например, аудитор проверяет, имеются ли или должны ли быть отношения или взаимосвязи между процентными ставками,

использованными при дисконтировании оцененных будущих денежных потоков при определении справедливой стоимости инвестиционной собственности, и процентными ставками по заимствованиям, применяемым в настоящее время для приобретения инвестиционной собственности.

Представления руководства субъекта

63. Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта в отношении разумности значительных допущений, включая то, правильно ли они отражают намерения и способность руководства субъекта выполнить определенный курс действий от имени субъекта, имеющих отношение к оценке справедливой стоимости или раскрытиям.

64. МСА 580 «Представления руководства субъекта» рассматривает использование представлений руководства субъекта в качестве аудиторского доказательства. В зависимости от характера, существенности и сложности справедливой стоимости, представления руководства субъекта об оценке справедливой стоимости и раскрытиях, содержащихся в финансовой отчетности, также могут включать следующее:

- Надлежащий характер методов оценки, включая связанные допущения, использованные руководством субъекта при определении справедливой стоимости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, а также согласованность применения методов.
- Базу, используемую руководством субъекта для обхода предписаний, связанных со справедливой стоимостью и указанных в применимой основе представления финансовой отчетности субъекта.
- Полноту и надлежащий характер раскрытий, связанных со справедливой стоимостью, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта.
- Требуют ли последующие события внесения корректировок в оценку справедливой стоимости и раскрытия, включенные в финансовую отчетность.

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями

65. МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» требует, чтобы аудиторы сообщали об аспектах аудита, касающихся интересов руководства субъекта, лицам, наделенным руководящими полномочиями. По причине неопределенностей, часто присутствующих при оценке справедливой стоимости, потенциальное влияние значительных рисков на финансовую отчетность может затрагивать интересы руководства субъекта. Например, аудитор рассматривает вопрос необходимости сообщения о характере значительных допущений, использованных при оценке справедливой стоимости, степени субъективности при разработке допущений и сравнительной существенности статей, оцениваемых по справедливой стоимости, по отношению к финансовой отчетности в целом. Аудитор должен следовать руководству, представленному в МСА 260, при определении характера и формы сообщения.

Дата вступления в силу

66. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года и после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *Многие государства переходят на учет по методу начислений и принимают справедливую стоимость в качестве основы для оценки многих классов активов и обязательств, которые они имеют, или для раскрытий статей финансовой отчетности. Следовательно, принципы данного МСА применимы в ходе аудита оценки справедливой стоимости и раскрытий, включенных в финансовую отчетность субъектов государственного сектора.*

2. *В соответствии с параграфом 3 данного МСА, если оценка справедливой стоимости и раскрытия являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что такие оценки и раскрытия соответствуют применимой основе представления*

финансовой отчетности субъекта. Концептуальная основа учета, предусмотренная Международными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе, включает несколько стандартов, предусматривающих или позволяющих признание или раскрытие справедливой стоимости.

3. *В соответствии с параграфом 8 данного МСА, определение справедливой стоимости некоторых активов или обязательств может быть усложнено при отсутствии активного рынка. Это, в частности, имеет место в государственном секторе, где субъекты имеют в наличии значительные специализированные активы. Более того, многие активы, принадлежащие субъектам государственного сектора, не генерируют денежных потоков. В таких обстоятельствах справедливая стоимость или аналогичная текущая стоимость может быть оценена с использованием других методов оценки, включая, но не ограничиваясь, методами амортизированной стоимости замещения и индексированной цены.*

Приложение

Оценка справедливой стоимости и раскрытия в соответствии с разными основами представления финансовой отчетности

1. Разные основы представления финансовой отчетности требуют или разрешают применение разных методов оценки справедливой стоимости и раскрытий в финансовой отчетности. Они также различаются по уровню руководства, представляемого в основе для оценки активов и обязательств или связанным раскрытиям. Некоторые основы представления финансовой отчетности дают предписывающее руководство, другие дают общее руководство, а третьи не представляют никакого руководства. Кроме того, существует и практика специфических отраслевых оценок и раскрытий справедливой стоимости.

2. Основы представления финансовой отчетности могут содержать разные определения справедливой стоимости, или отдельные основы могут по-разному трактовать отдельные активы, обязательства или раскрытия. Например, Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» определяет справедливую стоимость как «сумму, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами». Понятие справедливой стоимости обычно предполагает текущую операцию, но не совершение операции в прошлом или будущем. Соответственно, процесс оценки справедливой стоимости будет представлять собой поиск расчетной цены, по которой может быть совершена такая операция. Кроме того, разные основы представления финансовой отчетности могут использовать такие термины, как «стоимость, специфичная для организации», «потребительская стоимость» или аналогичные термины, но все же могут применять понятие справедливой стоимости, принятое в данном стандарте.

3. Разные основы представления финансовой отчетности могут по-разному трактовать возникающие со временем изменения в оценке

справедливой стоимости. Например, отдельная основа представления финансовой отчетности может требовать, чтобы изменения в оценке справедливой стоимости определенных активов или обязательств отражались напрямую в капитале, в то время как в другой основе такие изменения могут отражаться в доходе. В некоторых основах представления финансовой отчетности на приятие решения использовать ли справедливую стоимость или как ее применять влияют намерения руководства субъекта предпринять определенные действия в отношении отдельного актива или обязательства.

4. Разные основы представления финансовой отчетности могут требовать применение специфической оценки справедливой стоимости и раскрытий в финансовой отчетности и предписывать или разрешать их использование в разной степени. Основы представления финансовой отчетности могут:

   - Предписывать требования по оценке, представлению и раскрытиям в отношении определенной информации, включенной в финансовую отчетность, или информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности, или представленной в качестве дополнительной информации;
   - Разрешать применение оценки с использованием справедливой стоимости по выбору субъекта или только при выполнении определенных критериев;
   - Предписывать конкретный метод определения справедливой стоимости, например, путем независимой оценки или специфических методов использования дисконтированных денежных потоков;
   - Разрешать выбор метода определения справедливой стоимости из нескольких альтернативных методов (критерии выбора могут предусматриваться основой представления финансовой отчетности); или
   - Не предоставлять никакого другого руководства по оценке справедливой стоимости или раскрытиям справедливой стоимости, кроме их очевидного применения на практике, например, в отраслевой практике.

5. Некоторые основы представления финансовой отчетности предусматривают, чтобы достоверность оценки справедливой стоимости была необходимым условием при требовании или разрешении оценки справедливой стоимости или раскрытий. В некоторых случаях это условие можно проигнорировать, если для определенного актива или обязательства нет рыночной цены, объявленной на активном рынке, и для которых другие методы достоверной оценки справедливой стоимости неприемлемы или неприменимы.

6. Некоторые основы представления финансовой отчетности требуют определенных корректировок или модификаций оценочной информации или других изменений, являющихся уникальными для этого актива или обязательства. Например, учет инвестиционной собственности может требовать внесения корректировок оцененной рыночной стоимости, например, корректировки оцененных дополнительных расходов по реализации, корректировки, связанные состоянием и расположением собственности и прочие. Таким же образом, если рынок определенного актива неактивный, то нужны будут корректировки или модификации объявленных котировок цен для более приемлемой оценки справедливой стоимости. Например, рыночные цены могут и не представлять собой справедливую стоимость, если рынок недостаточно активен, рынок недостаточно широкий или реализуются небольшие партии товара в сравнении с совокупностью количества существующих запасов. Соответственно, для такой рыночной цены может потребоваться корректировка или модификация. Альтернативный источник рыночной информации может потребоваться для внесения таких корректировок или модификаций.

Превалирующее использование оценки справедливой стоимости

7. Оценка и раскрытия, базирующиеся на справедливой стоимости, используются в основах представления финансовой отчетности все более широко. Справедливая стоимость может возникнуть и повлиять на определение финансовой отчетности по–разному, включая оценку справедливой стоимости:

- Специфических активов или обязательств, таких как рыночные ценные бумаги или обязательства для урегулирования обязательства по финансовому инструменту, постоянной или периодической, переоценки по рыночной стоимости.
- Специфических компонентов капитала, например, при признании, оценке или представлении некоторых финансовых инструментов с характеристиками капитала, таких как облигации, конвертируемые держателем в простые акции эмитента.
- Специфических активов или обязательств, приобретенных при объединении предприятий. Например, первичное признание гудвила при покупке компании при объединении предприятий обычно базируется на оценке справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств и справедливой стоимости выплаченных сумм.
- Специфических активов или обязательств, откорректированных до справедливой стоимости на разовой основе. Некоторые основы представления финансовой отчетности могут потребовать использование оценки справедливой стоимости для определения суммы корректировки актива или группы активов как часть определения обесценения актива, например, тест на обесценение гудвила, приобретенного при объединении предприятий, базирующийся на справедливой стоимости субъекта или отчетного сегмента, стоимость которого затем распределяется в группе активов и обязательств субъекта или подразделения субъекта для поучения значения вмененного гудвила и его сравнения с учтенным гудвилом.
- Объединение активов и обязательств. При определенных обстоятельствах оценка класса или группы активов или обязательств предусматривает объединение справедливой стоимости отдельных активов или обязательств в такие классы или группы. Например, в соответствии с основой представления финансовой отчетности, применяемой субъектом, оценка диверсифицированного портфеля ссуд и кредитов может быть определена на базе справедливой

стоимости некоторых категорий займов, составляющих портфель.

- Операции с обменом активов между независимыми сторонами в неденежной форме. Например, неденежный обмен оборудованием в различных направлениях бизнеса.
- Информация, раскрытая в примечаниях к финансовой отчетности или представленная в качестве дополнительной информации, но не признанная в финансовой отчетности.

АУДИТ ОЦЕНОК ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И ИХ РАСКРЫТИЙ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 550

СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-6
Существование и раскрытие связанных сторон	7-8
Операции между связанными сторонами	9-12
Проверка идентифицированных операций между связанными сторонами	13-14
Представления руководства субъекта	15
Аудиторские выводы и представление отчета	16

Международный стандарт аудита (МСА) 550 «Связанные стороны» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вывали необходимость внесения изменений в МСА 550. Эти изменения вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам и операциям с такими сторонами, вне зависимости от того, является ли Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» или аналогичные требования частью основы представления финансовой отчетности.

2. **Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся установления связанных сторон и раскрытия информации о них руководством субъекта, а также влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность.** Тем не менее, нельзя ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

3. Как указано в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», в определенных обстоятельствах существуют ограничения, которые могут повлиять на убедительность аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы относительно отдельных утверждений в отношении подготовки финансовой отчетности. Вследствие неопределенности, присущей утверждениям о полноте информации о связанных сторонах, процедуры, определенные в данном МСА, предоставят достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких утверждений при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые:

   (а) Повышают риск существенного искажения отчетности сверх обычно ожидаемого уровня; или

   (б) Указывают на то, что имело место существенное искажение информации о связанных сторонах.

Если есть какой-либо признак, указывающий на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, являющиеся целесообразными в данных условиях.

4. Определения, касающиеся связанных сторон, приведены в МСБУ 24 и адаптированы для использования в данном МСА.[1]

5. Руководство субъекта несет ответственность за определение и раскрытие информации о связанных сторонах и операциях с ними. Эта ответственность требует от руководства субъекта внедрения соответствующей системы внутреннего контроля с целью обеспечения надлежащего отражения в информационной системе операций со связанными сторонами и их раскрытия в финансовой отчетности

6. Аудитору необходимо обладать достаточными знаниями о бизнесе субъекта и отрасли в целом, позволяющими ему выявить события, операции и практику, которые могут привести к риску существенного искажения информации о связанных сторонах и операциях с ними. Хотя существование связанных сторон и операций между ними считаются обычными характеристиками бизнеса, аудитор должен быть осведомлен о них, потому что:

   (а) Применимая основа представления финансовой отчетности может предусматривать раскрытие в финансовой отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами, например, требующихся в соответствии с МСБУ 24;

   (б) Существование связанных сторон или операций со связанными сторонами может повлиять на финансовую отчетность. Например, налоговое законодательство различных юрисдикций может повлиять на обязательства и расходы

---

[1] Определения связанной стороны и операций со связанной стороной в соответствии с МСБУ 24 «Раскрытия по связанным сторонам»:

Связанная сторона - Сторона является связанной по отношению к субъекту, если:

а) прямо или косвенно через одного или нескольких посредников сторона:
   (i) осуществляет контроль, контролируется или находится под общим контролем с субъектом (включая материнскую, дочерние и другие дочерние компании одной материнской компании);
   (ii) имеет долю участия в субъекте, которая дает ей значительное влияние над субъектом; или
   (iii) имеет совместный контроль над субъектом;

(б) Сторона является ассоциированной компанией (в соответствии с определением, представленным в МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные компании») субъекта;

субъекта по уплате налогов, что требует особого рассмотрения при существовании связанных сторон;

(в) Источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Как правило, аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности; и

(г) Операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми соображениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

Существование и раскрытие связанных сторон

7. Аудитор должен рассмотреть информацию, предоставленную лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством субъекта, и представляющую собой перечень всех известных связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры с целью проверки полноты данной информации:

(а) Изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления наименований известных связанных сторон;

(б) Изучить процедуры субъекта, направленные на определение связанных сторон;

(в) Запросить у лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта информацию об их аффилированности с другими предприятиями;

(г) Изучить записи по акционерам с целью определения основных акционеров или, если необходимо, получить список основных акционеров из реестра акционеров;

(д) Провести обзор протоколов собраний акционеров и лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также другие предусмотренные законодательством записи, такие как реестр учета долей директоров в капитале;

(е) Запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предшествующих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон; и

(ж) Провести обзор деклараций субъекта по подоходному налогу и другой информации, представляемой в регулирующие органы.

Если, в соответствии с суждением аудитора, риск необнаружения связанных сторон, имеющих значительное влияние, невысок, то перечисленные процедуры могут быть надлежащим образом модифицированы.

8. Если применимая основа представления финансовой отчетности предусматривает раскрытие информации о взаимоотношениях со связанными сторонами, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является адекватным.

Операции со связанными сторонами

9. Аудитор должен провести обзор информации об операциях со связанными сторонами, предоставленной лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством субъекта, а также быть готовым обнаружить другие существенные операции со связанными сторонами.

10. При изучении системы внутреннего контроля аудитор должен проанализировать адекватность процедур контроля за утверждением и учетом операций со связанными сторонами.

11. В ходе аудита аудитору необходимо обратить внимание на операции, которые выглядят необычно в данных обстоятельствах и могут указывать на существование ранее невыявленных связанных сторон. Подобные примеры включают:

- Операции, предусматривающие нетипичные условия торговли, например нестандартные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
- Операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- Операции, содержание которых отличается от их формы;
- Операции, обработанные необычным образом;
- Крупные по объему или значительные операции с отдельными потребителями или поставщиками по сравнению с другими;

- Неучтенные операции, такие как безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

12. В ходе аудита аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами. Примерами таких процедур являются:

- Проведение детальных тестов в отношении операций и сальдо по счетам;
- Обзор протоколов собраний акционеров и лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- Обзор учетных записей с целью обнаружения крупных или необычных операций или сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- Обзор подтверждений по выданным и полученным кредитам, а также банковских подтверждений. Такой обзор может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
- Обзор инвестиционных сделок, например, приобретение или реализация доли участия в совместном или ином предприятии;

Проверка идентифицированных операций между связанными сторонами

13. **При проверке идентифицированных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были должным образом учтены и раскрыты.**

14. С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами, аудиторское доказательство операции со связанной стороной может быть ограниченным (например, в отношении наличия запасов, находящихся у связанной стороны на консигнации, или в отношении того, что материнская компания дала инструкции дочерней компании по учету расходов на лицензии). Из-за ограниченного наличия надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения таких процедур, как:

- Подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной.
- Изучение информации, имеющейся у связанной стороны.
- Подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, юристами, гарантами и агентами.

Представления руководства субъекта

15. Аудитор должен получить письменные заявления руководства относительно:

(а) Полноты информации, представленной относительно определения круга связанных сторон; и

(б) Адекватности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности.

Аудиторские выводы и представление отчета

16. Если аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой отчетности неадекватно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторский отчет.

Применение в государственном секторе

1. При применении аудиторских принципов данного МСА аудиторы должны делать ссылки на требования законодательства, применимые к предприятиям и работникам государственного сектора при операциях со связанными сторонами. Такое законодательство может запрещать предприятиям и работникам заключать сделки со связанными сторонами. Кроме того, может существовать требование, в соответствии с которым работники государственных предприятий должны декларировать свою долю участия в предприятиях, с которыми они заключают сделки на профессиональной и (или) коммерческой основе. Если существуют такие законодательные требования, объем аудиторских процедур необходимо увеличить таким образом, чтобы можно было выявить случаи несоблюдения этих требований.

2. *Несмотря на то, что Международное руководство по государственному сектору I «Финансовая отчетность государственных коммерчески предприятий» гласит, что все Международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ) применяются по отношению к коммерческим предприятиям государственного сектора, МСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» не требует раскрытия информации об операциях между предприятиями, контролируемыми государством. Определения связанных сторон, включенные в МСБУ 24 и в данный МСА, не учитывают всех обстоятельств, имеющих отношение к предприятиям государственного сектора. Например, в целях применения настоящего МСА не рассматривается статус взаимоотношений между министерствами и государственными ведомствами, государственными ведомствами и другими государственными органами или агентствами.*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 560
ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 31 декабря 2006 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Определения	4
События, возникающие до даты аудиторского отчета	5-8
Факты, обнаруженные после даты аудиторского отчета, но до выпуска финансовой отчетности	9-13
Факты, обнаруженные после выпуска финансовой отчетности	14-19
Публичное предложение ценных бумаг	20
Дата вступления в силу	21

Международный стандарт аудита (МСА) 560 «Последующие события» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства», вызвали необходимость внесения изменений в МСА 560. Эти изменения были внесены в текст МСА 560 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» также вызвал необходимость внесения дополнений в МСА 560. Эти изменения вступают в силу в отношении аудиторских отчетов, датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты, и были внесены в текст МСА 560.

ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по ответственности аудитора относительно отражения последующих событий. В данном МСА термин «последующие события» используется как для обозначения событий, происходящих между датой финансовой отчетности и датой выпуска аудиторского отчета, так и фактов, обнаруженных после даты выпуска аудиторского отчета .

2. **Аудитору следует принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторский отчет.**

3. Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 10 «События после даты баланса» рассматривает отражение в финансовой отчетности как благоприятных, так и неблагоприятных событий, возникающих между датой финансовой отчетности (именуемой в МСБУ «датой баланса») и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, и определяет два типа событий:

   (а) События, обеспечивающие доказательства условий, которые существовали на дату финансовой отчетности; и

   (б) События, указывающие на условия, возникшие после даты финансовой отчетности.

Определения

4. Следующие термины имеют представленные ниже значения:

   (а) Дата финансовой отчетности - дата окончания последнего периода финансовой отчетности, которая обычно является датой последнего баланса в составе финансовой отчетности, подлежащей аудиту.

   (б) Дата утверждения финансовой отчетности - дата, на которую лица, наделенные соответствующими полномочиями, объявляют о том, что они подготовили полный комплект финансовой отчетности субъекта, включая необходимые примечания, и что они несут ответственность за нее. В некоторых юрисдикциях законодательство или

нормативные акты определяют лица или органы (например, директоров), которые несут ответственность за вынесение решения о том, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен, и предусматривают необходимый процесс утверждения данного комплекта финансовой отчетности. В других юрисдикциях процесс утверждения не предписывается законодательством или нормативными актами и субъект придерживается своих собственных процедур при подготовке и завершении своей финансовой отчетности с учетом структуры управления и руководства субъекта. В некоторых юрисдикциях необходимо окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до ее опубликования. В этих юрисдикциях окончательное утверждение акционерами не обязательно для аудиторов, чтобы заключить, что все достаточные и надлежащие аудиторские доказательства были получены. Датой утверждения финансовой отчетности в целях МСА является дата, на которую лица или органы, наделенные соответствующими полномочиями, заявляют, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен.

(в) Дата аудиторского отчета (заключения) - дата, выбранная аудитором для датирования отчета по финансовой отчетности. Аудиторский отчет не датируется раньше даты, на которую аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на которых базируется мнение о финансовой отчетности.[1] Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства включают доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности субъекта был подготовлен и что лица, наделенные соответствующими полномочиями, объявили о своей ответственности за ее подготовку.

(г) Дата выпуска финансовой отчетности - дата, когда аудиторский отчет и аудированная финансовая отчетность становятся доступными для третьих сторон. Эта дата часто

[1] В редких случаях законодательство или нормативные акты также определяют этап в процессе представления финансовой отчетности, когда предполагается завершение аудита.

является датой представления отчетности в регулирующие органы.

События, возникающие до даты аудиторского отчета

5. **Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского отчета, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены.** Эти процедуры выполняются в дополнение к процедурам, которые могут применяться к конкретным операциям, происходящим после даты финансовой отчетности с целью получения аудиторских доказательств в отношении сальдо счетов на дату финансовой отчетности, например, тестирование правильности отнесения операций по запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам. Тем не менее, от аудитора не требуется проведения последующей проверки всех аспектов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные заключения.

6. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате аудиторского отчета (заключения). Такие аудиторские процедуры основываются на оценке аудитором риска и обычно включают следующее:

- Обзор процедур, установленных руководством субъекта для того, чтобы обеспечить определение последующих событий.
- Ознакомление с протоколами собраний акционеров, лиц, наделенных руководящими полномочиями, включая учрежденные комитеты, такие как соответствующие исполнительные комитеты и аудиторский комитет, проводимых после даты финансовой отчетности; запросы относительно вопросов, которые обсуждались на собраниях, по которым еще не подготовлены протоколы.
- Ознакомление с самой последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой отчетностью и, если это необходимо и целесообразно, со сметами, прогнозами движения денежных

средств и другими соответствующими отчетами руководства субъекта.

- Запросы, адресованные юристам субъекта, или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий.
- Запросы, адресованные руководству субъекта, относительно возникновения последующих событий, которые могут повлиять на финансовую отчетность. Ниже приведены примеры конкретных вопросов, направляемых руководству субъекта.
- Текущее состояние статей, которые были отражены в учете на основе предварительных или неокончательных данных.
- Принимались ли новые обязательства, делались ли новые займы, предоставлялись ли гарантии.
- Имела ли место или планируется ли реализация или приобретение активов.
- Имело ли место или планируется ли выпуск новых акций или долговых обязательств, или заключение соглашений о слиянии или ликвидации.
- Имели ли место случаи конфискации государством активов или их разрушения, например, в результате пожара или наводнения.
- Произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными обязательствами.
- Были ли внесены или рассматривается ли внесение каких-либо необычных бухгалтерских корректировок.
- Произошли ли или могут ли произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос целесообразность учетной политики, использованной для подготовки финансовой отчетности, например, такие события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения о непрерывности деятельности.

7. Если аудит компонента, такого как структурное подразделение, филиал или дочернее предприятие, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после даты финансовой отчетности, а также рассмотреть вопрос о

необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате аудиторского отчета .

8. **Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, аудитору следует проверить, отражены ли эти события должным образом в учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой отчетности.**

Факты, обнаруженные после даты аудиторского отчета, но до даты выпуска финансовой отчетности

9. В обязанности аудитора не входит осуществление аудиторских процедур или направление запросов в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского отчета. В течение периода, начинающегося с даты аудиторского отчета до даты выпуска финансовой отчетности, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство субъекта.

10. **Если после даты аудиторского отчета, но до выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен определить, необходимо ли внести изменения в финансовую отчетность, обсудить этот вопрос с руководством субъекта и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.**

11. Если руководство субъекта вносит изменения в финансовую отчетность, аудитору следует выполнить аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству субъекта новый отчет по измененной финансовой отчетности. Новый аудиторский отчет (должен быть датирован не ранее даты утверждения измененной финансовой отчетности, и, соответственно, аудиторские процедуры, описанные в параграфе 5, должны продолжиться до даты нового аудиторского отчета.

12. **Если руководство субъекта не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторский отчет еще не предоставлен субъекту, аудитору следует подготовить отчет с оговорками или**

отрицательное мнение, в соответствии с МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

13. Если аудиторский отчет уже предоставлен субъекту, аудитору необходимо уведомить лица субъекта, наделенные руководящими полномочиями, о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитор должен предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторский отчет. Такие меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.

Факты, обнаруженные после выпуска финансовой отчетности

14. После выпуска финансовой отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления каких-либо запросов относительно этой финансовой отчетности.

15. Если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, существовавшем на дату аудиторского отчета, вследствие которого, если бы такой факт был известен на указанную дату, аудитор должен был бы модифицировать аудиторский отчет, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством субъекта и предпринять действия, целесообразные в данных обстоятельствах.

16. Если руководство субъекта пересматривает финансовую отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить действия, предпринятые руководством субъекта по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом по ней, и предоставить новый отчет по пересмотренной финансовой отчетности.

17. Новый аудиторский отчет должен включать поясняющий параграф, касающийся примечания к финансовой отчетности,

в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой отчетности, и аудиторского отчета . Новый аудиторский отчет должен быть датирован не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой отчетности, и, соответственно, процедуры, описанные в параграфе 5, должны быть продолжены до даты нового аудиторского отчета. Местные нормативно-правовые акты некоторых странах разрешают аудитору ограничивать применение аудиторских процедур в той степени, в которой последующие события влияют на необходимость пересмотра финансовой отчетности. В этом случае новый аудиторский отчет должен содержать указание на такое влияние.

18. Если руководство субъекта не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность и аудиторский отчет, о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц субъекта, наделенных руководящими полномочиями, о том, что аудитор предпримет, необходимые меры для того, чтобы уведомить третьи лица о том, что не следует полагаться на данный аудиторский отчет. Такие меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.

19. Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выпуске нового аудиторского отчета может не возникнуть, если приближается дата выпуска финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности будут сделаны надлежащие раскрытия информации.

Первичное предложение ценных бумаг

20. В случаях открытого размещения ценных бумаг аудитор должен изучить все законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору во всех юрисдикциях, в которых имеет место размещение ценных бумаг. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по размещению ценных бумаг. Это

обычно включает выполнение процедур, предусмотренных в параграфах 5 и 6, и охватывающих период до даты вступления в силу окончательного документа по размещению ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также ознакомление с документом по размещению ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той финансовой информации, к которой причастен аудитор.

Дата вступления в силу

21. Настоящий МСА применяется при подготовке аудиторских отчетов в отношении периодов, начинающихся после 31 декабря 2006 г.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 570

НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Ответственность руководства субъекта	3-8
Ответственность аудитора	9-10
Планирование аудита и выполнение процедур по оценке рисков	11-16
Определение разумности оценки руководства субъекта	17-21
Период, не охватываемый оценкой руководства субъекта	22-25
Дополнительные аудиторские процедуры при выявлении событий или условий	26-29
Аудиторские выводы и отчетность	30-38
Значительная задержка в подписании или утверждении финансовой отчетности	39
Дата вступления в силу	40

Международный стандарт аудита (МСА) 570 «Непрерывность деятельности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения изменений в МСА 570. Эти изменения были внесены в текст МСА 570 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности на предмет применения допущения о непрерывности деятельности субъекта при составлении финансовой отчетности, в том числе при рассмотрении данных руководством субъекта оценок способности субъекта продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

2. **При планировании и выполнении аудиторских процедур и при оценке их результатов аудитор должен рассмотреть надлежащий характер использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.**

Ответственность руководства субъекта

3. Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых операций или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законодательством и нормативными актами. Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей обычной деятельности.

4. В некоторых основах представления финансовой отчетности содержится в явной форме требование[1] о том, чтобы руководство субъекта проводило специальную оценку способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность, а также содержатся стандарты в отношении подлежащих рассмотрению вопросов и

[1] Детальные требования в отношении ответственности руководства субъекта по оценке способности субъекта продолжать непрерывную деятельность и связанные с этим раскрытия финансовой отчетности могут быть установлены в стандартах бухгалтерского учета, законодательстве или нормативных актах.

сведений, которые должны быть раскрыты в связи с допущением о непрерывности деятельности. Например, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» требует, чтобы руководство субъекта оценивало способность субъекта продолжать свою непрерывную деятельность[2].

5. Другие основы представления финансовой отчетности могут не выражать в явной форме требования о том, чтобы руководство субъекта делало специальную оценку способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. Тем не менее, поскольку допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности, обязанность руководства субъекта заключается в том, чтобы оценить способность субъекта продолжать свою непрерывную

---

[2] В параграфах 23 и 24 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» говорится: «При подготовке финансовой отчетности руководство субъекта должно производить оценку способности предприятия продолжать непрерывную деятельность. Финансовая отчетность должна быть подготовлена на основе непрерывной деятельности, кроме случаев, когда руководство субъекта намеревается ликвидировать предприятие или прекратить торговые операции, или у руководства субъекта нет реальной альтернативы, кроме того, как сделать это. Когда при выполнении оценки руководству субъекта становится известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительное сомнение в отношении способности предприятия продолжать непрерывную деятельность, данные неопределенности должны быть раскрыты. Если финансовая отчетность не подготавливается на основе непрерывной деятельности, этот факт должен быть раскрыт, также как и основа подготовки финансовой отчетности и причины, по которым деятельность предприятия не рассматривается как непрерывная.

При оценке того, является ли адекватным допущение о непрерывной деятельности, руководство субъекта учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, которое должно охватывать, по крайней мере, но не ограничиваясь, двенадцатью месяцами после даты баланса. Степень рассмотрения зависит от фактов в каждом конкретном случае. В случае, если предприятие до настоящего момента функционировало прибыльно и располагает свободным доступом к финансовым ресурсам, вывод об адекватности использования допущения о непрерывной деятельности может быть достигнут без проведения детального анализа. В других случаях до того, как удостовериться в адекватности применения допущения о непрерывной деятельности, руководству субъекта может потребоваться рассмотреть широкий диапазон факторов, влияющих на текущую и ожидаемую рентабельность, графики погашения долгов и потенциальные источники альтернативного финансирования».

деятельность, даже если основа представления финансовой отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом.

6. Если субъект имеет исторический опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство субъекта может сделать свою оценку без проведения подробного анализа.

7. Оценка руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности связана с вынесением суждения в конкретный момент времени о будущих результатах событий или условий, которые неотъемлемо являются неопределенными. В этой связи уместными являются следующие факторы.

   - В общем смысле уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или условия, значительно повышается по мере того, как «отодвигаются» временные рамки суждения относительно результата события или условия. По этой причине во многих основах представления финансовой отчетности, содержащих явно выраженное требование в отношении оценок руководства субъекта, указывается период, применительно к которому руководство субъекта должно учитывать всю доступную информацию.
   - Любое суждение о будущем основывается на информации, доступной в момент вынесения такого суждения. Последующие события могут вступать в противоречие с суждением, которое было разумным на момент его вынесения.
   - Масштабы и сложная структура субъекта, характер и условия его бизнеса, а также степень, в которой субъект подвержен воздействию внешних факторов, - все это оказывает влияние на суждение о результатах событий или условий.

8. Ниже приводятся примеры событий или условий, которые могут привести к возникновению риска того, что они, по отдельности или в совокупности, могут обусловить значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности. Этот перечень не является исчерпывающим; равно и наличие еще одного или нескольких условий не всегда означает наличие существенной неопределенности[3].

---

[3] Фраза «существенная неопределенность» используется в МСБУ 1 при обсуждении

Финансовые события или условия

- Нетто-позиция по чистым обязательствам или чистым краткосрочным обязательствам.
- Заимствования с фиксированным сроком погашения, который уже приближается, при реальном отсутствии перспективы погашений или продления срока займа; или чрезмерная опора на краткосрочные займы для финансирования долгосрочных активов.
- Признаки, указывающие на то, что должники и иные кредиторы перестали оказывать финансовую поддержку.
- Отрицательные операционные движения денежных средств, подтвержденные историческими или предполагаемыми данными финансовой отчетности.
- Неблагоприятные значения ключевых финансовых коэффициентов.
- Значительные операционные убытки или значительное снижение стоимости активов, используемых для генерирования денежных средств.
- Задержки в выплате дивидендов или прекращение выплаты таковых.
- Неспособность в срок производить платежи кредиторам.
- Неспособность соблюдать условия кредитных договоров.
- Переход от ведения с поставщиками операций на условиях кредита к операциям на основе «оплаты по факту поставки».
- Неспособность обеспечить финансирование для разработки важной новой продукции или для осуществления других значительных инвестиций.

неопределенностей, относящихся к событиям или условиям, которые могут вызвать значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности и должны быть раскрыты в финансовой отчетности. В других основах представления финансовой отчетности и в других МСА фраза «существенная неопределенность» используется в аналогичных обстоятельствах.

Операционные события или условия

- Потеря ключевого управленческого персонала без должной замены.
- Утрата основного рынка, франшизы, лицензии или основного поставщика.
- Проблемы с рабочей силой или дефицит важных средств производства.

Прочие события или условия

- Невыполнение законодательных требований в отношении капитала и иных законодательных требований.
- Рассматриваемые в суде или органе регулирования иски в отношении субъекта, которые могут иметь своим результатом (если такие иски будут удовлетворены) требования, которые вряд ли смогут быть выполнены.
- Изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на субъект.

Значение таких событий или условий нередко смягчается в силу действия иных факторов. Например, последствия неспособности субъекта производить обычные выплаты в счет погашения кредита могут уравновешиваться планами руководства субъекта, предусматривающими обеспечение достаточных поступлений денежных средств за счет альтернативных источников, например, путем отчуждения активов, реструктуризации выплат в погашение кредита или получения дополнительного капитала. Аналогичным образом, утрата основного поставщика может быть смягчена наличием подходящего альтернативного источника поставок.

Ответственность аудитора

9. Аудитор обязан проанализировать надлежащий характер использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности и рассмотреть вопрос о наличии существенной неопределенности, которые касаются способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность и должны быть раскрыты в финансовой отчетности. Аудитор рассматривает

надлежащий характер использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если основа подготовки финансовой отчетности, использованная при подготовке финансовой отчетности, не предусматривает явного требования, в соответствии с которым руководство субъекта должно специально оценивать способность субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

10. Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение субъектом его непрерывной деятельности. Соответственно, отсутствие в аудиторском отчете каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

Планирование аудита и выполнение процедур по оценке рисков

11. Для получения представления о субъекте, аудитор должен проверить, существуют ли какие-либо, события или условия и соответствующие риски для бизнеса, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

12. Аудитор должен бдительно следить за доказательствами существования условий или событий и соответствующих рисков для бизнеса, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких условий или событий, в дополнение к выполнению процедур, указанных в параграфе 26, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли такие события или условия на сделанные аудитором оценки рисков существенных искажений.

13. Аудитор рассматривает события и условия, касающиеся допущения о непрерывности деятельности, при проведении процедур оценки рисков, поскольку такое рассмотрение позволяет более своевременно обсудить эти вопросы с руководством субъекта, проверить планы руководства субъекта и решить любые выявленные вопросы, относящиеся к допущению о непрерывности деятельности.

14. В некоторых случаях руководство субъекта могло само уже провести предварительную оценку при выполнении аудитором процедур по оценке рисков. Если это так, то аудитор проверяет такую оценку с целью определить, выявило ли руководство субъекта какие-либо условия или события, например. такие, как описанные в параграфе 8, и связанные с этим планы руководства субъекта.

15. Если руководство субъекта еще не проводило предварительной оценки, то аудитор обсуждает с руководством субъекта основу, в соответствии с которой предполагается использовать допущение о непрерывности деятельности, и направляет руководству субъекта запрос о наличии условий и событий, таких, как описаны в параграфе 8 выше. Аудитор может обратиться к руководству субъекта с просьбой начать проведение оценки, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил условия или события, касающиеся допущения о непрерывности деятельности.

16. Аудитор анализирует последствия выявленных условий или событий при проведении оценки рисков существенного искажения; и, следовательно, наличие таких условий или событий может оказать влияние на характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур, направленных на оцененные риски.

Определение разумности оценки руководства субъекта

17. Аудитор должен проанализировать данную руководством субъекта оценку способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

18. Аудитор должен провести анализ применительно к тому же самому периоду, который использовался руководством субъекта при проведении оценки в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Если оценка руководства субъекта, данная в отношении способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, охватывает период менее двенадцати месяцев с даты составления баланса, то аудитор должен попросить руководство субъекта увеличить период оценки до двенадцати месяцев с даты составления баланса.

19. Оценка руководством субъекта способности субъекта непрерывно осуществлять свою деятельность является ключевым элементом при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности. Как отмечалось в параграфе 7, многие основы представления финансовой отчетности, в которых в явной форме предусматривается требование об оценке руководства субъекта, указывают период, применительно к которому руководство субъекта должно учитывать всю доступную информацию[4].

20. При анализе оценки руководства субъекта аудитор рассматривает процесс, посредством которого руководство субъекта выносило свою оценку, допущения, на которых основывалась такая оценка, и планы руководства субъекта в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся соответствующая информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения процедур аудита.

21. Как отмечалось в параграфе 6, когда предприятие имеет исторический опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство субъекта может сделать свою оценку без проведения подробного анализа. При таких обстоятельствах вывод аудитора об уместности такой оценки также обычно не требует проведения детальных процедур. В тех же случаях, когда выявляются условия или события, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор выполняет дополнительные аудиторские процедуры, описанные в параграфе 26.

Период, не охватываемый оценкой руководства субъекта

22. Аудитор должен направить запрос руководству субъекта о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые имеют место за пределами периода, охватываемого оценкой руководства субъекта, и обусловливающие значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

---

[4] Например, МСБУ 1 определяет, что этот период должен составлять как минимум 12 месяцев с даты баланса, но не ограничиваться этим.

23. Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования известных событий (запланированных или иных) или условий, которые будут иметь место за пределами периода оценки руководства субъекта и которые могут поставить под сомнение уместность использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности. Аудитору может стать известно о таких условиях или событиях в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе процедур, касающихся последующих событий.

24. Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями какого-либо условия или события, повышается по мере отдаленности такого будущего условия или события, аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением о непрерывности деятельности субъекта, являются значительными. Аудитор вправе попросить руководство субъекта оценить потенциальную значимость события или условия с точки зрения их оценки допущения непрерывности деятельности.

21. Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением запроса руководству субъекта) с целью проверки признаков наличия событий или условий, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода, оцениваемого руководством субъекта. Такой период, как указано в параграфе 18, должен составлять не менее двенадцати месяцев с даты составления баланса.

Дополнительные аудиторские процедуры при выявлении событий или условий

26. В случае выявления условий или событий, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

(а) Проверить планы руководства субъекта в отношении будущих действий на основе его оценки допущения о непрерывности деятельности;

(б) Путем проведения необходимых процедур собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов руководства субъекта и иных факторов, призванных смягчить ситуацию; и

(в) Попросить руководство субъекта представить письменные заявления, касающиеся его планов будущих действий;

27. Условия или события, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены при выполнении процедур оценки рисков или в ходе выполнения дополнительных аудиторских процедур. Процесс рассмотрения таких условий или событий продолжается по мере проведения аудита. В случаях, когда аудитор считает, что такие события или условия обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, определенные процедуры приобретают дополнительное значение. Аудитор запрашивает руководство субъекта относительно его планов будущих действий. В том числе планов по реализации активов, получению заемных средств и реструктуризации долга, снижению или отсрочке расходов или увеличению размера капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том . стали ли доступны какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения руководством субъекта его оценки. Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что планы руководства субъекта осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

28. В число уместных в данной связи процедур могут входить следующие:
    - Анализ и обсуждение с руководством субъекта прогнозов в отношении движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов.
    - Анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной финансовой отчетности субъекта.
    - Анализ условий кредитных соглашений и иных соглашений о займе и определение того, были ли такие условия нарушены.

- Ознакомление с протоколами собраний акционеров, лиц, наделенных руководящими полномочиями, и соответствующих комитетов на предмет упоминания в них о финансовых трудностях.
- Опрос юристов субъекта в отношении наличия судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством субъекта результатов и финансовых последствий таковых.
- Подтверждение наличия, законности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансовой поддержки со стороны связанных сторон и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства.
- Рассмотрение планов субъекта, касающихся невыполненных заказов клиентов.
- Обзор событий, имеющих место после окончания периода, с целью определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

29. В случаях, когда анализ движения денежных средств является значительным фактором в оценке результатов условий или событий, аудитор должен проанализировать:

(а) Надежность систем субъекта, генерирующих такую информацию; и

(б) Обоснованы ли в достаточной мере допущения, лежащие в основе прогнозов.

Кроме того, аудитор сравнивает:

(а) Перспективную финансовую информацию за недавние предшествующие периоды с действительными результатами; и

(б) Перспективную финансовую информацию за текущий период с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

Аудиторские выводы и отчетность

30. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли, в соответствии с его суждением, существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые, по отдельности или в совокупности, обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

31. Существенная неопределенность имеет место, если ее потенциальное значение таково, что, в соответствии с суждением аудитора, для того чтобы представление финансовой отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности.

Использование допущения о непрерывности деятельности применимо, но имеется существенная неопределенность

32. В случае, когда использование допущения о непрерывности деятельности целесообразно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор рассматривает вопрос о том:

    (а) Описываются ли адекватно в финансовой отчетности условия или события, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность, и планы руководства субъекта в связи с такими условиями или событиями; и

    (б) Указывается ли четко в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своей обычной деятельности.

33. **Если в финансовой отчетности сделано адекватное раскрытие информации, аудитор должен выразить безусловно-положительное мнение, но модифицировать аудиторский отчет, включив в него поясняющий параграф, в котором отмечается наличие существенной неопределенности,**

связанной с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на примечания к финансовой отчетности, в которых раскрывается информация по вопросам, указанным в параграфе 32. При оценке адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности аудитор анализирует, предлагается ли читателю в явной форме обратить внимание на вероятность того, что субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своей обычной деятельности. Ниже приводится пример такого параграфа, в котором аудитор выражает свою удовлетворенность адекватным раскрытием информации в примечаниях:

> «Не высказывая оговорок в отношении нашего мнения, мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором указывается, что Компания понесла чистые убытки в размере ZZZ за год, закончившийся 31 декабря 20X1 г., и что по состоянию на эту дату текущие обязательства Компании превышали ее общие активы на сумму, равную ZZZ. Эти условия, наряду с другими аспектами, изложенными в Примечании X, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может обусловить значительные сомнения в способности Компании продолжать свою деятельность непрерывно».

В крайних случаях, в таких ситуациях, когда существуют множественные существенные факторы неопределенности, имеющие важное значение с точки зрения финансовой отчетности, аудитор может посчитать целесообразным отказаться от выражения мнения вместо того, чтобы добавлять поясняющий параграф.

34. **Если финансовая отчетность не содержит адекватного раскрытия информации, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора»). В отчете должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обусловливает значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.** Ниже приводится пример

соответствующих параграфов в случае выражения аудитором мнения с оговоркой:

> «Срок договоренностей о финансировании Компании истек, и непогашенные суммы долговых обязательств должны быть уплачены 19 марта 20X1 г. Компания не смогла путем переговоров изменить условия финансирования или получить замещающее финансирование. Данная ситуация свидетельствует о наличии существенной неопределенности, которая обусловливает значительные сомнения в способности Компании продолжать свою деятельность непрерывно, и, следовательно, Компания может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своей обычной деятельности. В финансовой отчетности (и примечаниях к ней) информация об этом факте не раскрывается.
>
> По нашему мнению, за исключением упущения информации, содержащейся в предыдущем параграфе, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) о финансовом положении Компании по состоянию на 31 декабря 20X0 г., финансовых результатах деятельности и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с ...»

Ниже приводится пример соответствующих параграфов в случае выражения аудитором отрицательного мнения:

> «Срок договоренностей о финансировании Компании истек, и непогашенные суммы долговых обязательств должны были быть уплачены 31 декабря 20X0 г. Компания не смогла путем переговоров изменить условия финансирования или получить замещающее финансирование и потому рассматривает вопрос об инициировании процедуры банкротства. Данные события свидетельствуют о наличии существенной неопределенности, которая обусловливает значительные сомнения в способности Компании продолжать свою

деятельность непрерывно, и, следовательно, Компания может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своей обычной деятельности. В финансовой отчетности (и примечаниях к ней) информация об этом факте не раскрывается.

По нашему мнению, в связи с упущением информации, содержащейся в предыдущем параграфе, финансовая отчетность не дает достоверное и справедливое представление (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) о финансовом положении Компании по состоянию на 31 декабря 20X0 года, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с ... (и не соответствует...)»

Использование допущения о непрерывности деятельности неприменимо

35. **Если в соответствии с суждением аудитора, субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение, если финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности.** Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации с учетом планов руководства субъекта аудитор сочтет, что субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитор делает вывод о том, что использованное при подготовке финансовой отчетности допущение о непрерывности деятельности не является надлежащим и выражает отрицательное мнение.

36. В случае, если руководство субъекта пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой отчетности допущение о непрерывности деятельности субъекта является неуместным, финансовая отчетность должна быть подготовлена на основе альтернативных авторитетных принципов. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу об уместности таких альтернативных авторитетных принципов, то аудитор может выразить безусловно-положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть

необходимым включить в аудиторский отчет поясняющий параграф, с тем чтобы обратить внимание пользователя на применение иных принципов.

Руководство субъекта не желает проводить или продлевать свою оценку

37. **Если руководство субъекта не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, в ответ на соответствующую просьбу аудитора, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского отчета в связи с ограничением масштаба работы аудитора.** При определенных обстоятельствах, таких, как обстоятельства, описанные в параграфах 15, 18 и 24, аудитор может счесть целесообразным попросить руководство субъекта провести оценку или увеличить период, охватываемый ею. Если руководство субъекта не желает делать этого, то в обязанности аудитора не входит прояснение ситуации, вызванной недостаточной аналитической работой со стороны руководства субъекта, и в этом случае может быть уместным модифицировать отчет, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные и надлежащие доказательства, касающиеся использования допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.

38. В некоторых обстоятельствах недостаточная аналитическая работа со стороны руководства субъекта может не помешать аудитору удостовериться в способности субъекта продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность. Например, другие процедуры аудита могут оказаться достаточными для того, чтобы оценить надлежащий характер использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности, поскольку у субъекта есть исторический опыт проведения прибыльных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам. При иных обстоятельствах, однако, аудитор не сможет в отсутствие оценки руководства субъекта подтвердить или опровергнуть факт наличия условий или событий, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, а также факт наличия планов руководства субъекта, которые были приняты для устранения таких условий или событий, или иных смягчающих

факторов. В этих обстоятельствах аудитор модифицирует аудиторский отчет, в соответствии с МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

Значительная задержка в подписании или утверждении финансовой отчетности

39. В случае подписания или утверждения руководством субъекта финансовой отчетности со значительной задержкой после даты составления баланса аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае, если задержка могла быть связана с условиями или событиями, касающимися допущения о непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, как описано в параграфе 26, а также анализирует влияние на выводы аудитора наличия существенной неопределенности, как описано в параграфе 30.

Дата вступления в силу

40. Данный МСА применяется для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. Вопрос о надлежащем характере использования допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности обычно не возникает в случае проведения аудита органов центрального правительства или тех субъектов государственного сектора, у которых есть договоренность о финансовой поддержке со стороны центрального правительства. Однако, при отсутствии таких договоренностей или в случаях, когда финансирование субъекта со стороны центрального правительства может быть прекращено и само существование такого субъекта может оказаться под вопросом, в данном МСА можно найти полезные руководства. По мере проводимого правительством акционирования и приватизации правительственных субъектов вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, могут приобретать все большее значение для государственного сектора.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 580

ПРЕДСТАВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА СУБЪЕКТА

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Признание руководством субъекта своей ответственности за финансовую отчетность	3
Представления руководства субъекта в качестве аудиторского доказательства	4-9
Документальное оформление представлений руководства субъекта	10-14
Действия в случае отказа руководства субъекта предоставить представления	15
Приложение: Пример письма-представления руководства субъекта	

Международный стандарт аудита (МСА) 580 «Представления руководства субъекта» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вывали необходимость внесения изменений в МСА 580. Эти изменения были внесены в текст МСА 580 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

ПРЕДСТАВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА СУБЪЕКТА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении использования заявлений руководства субъекта в качестве аудиторских доказательств, процедур оценки и документального оформления заявлений руководства субъекта, а также действий, предпринимаемых в том случае, если руководство субъекта отказывается предоставить надлежащие заявления.

2. **Аудитор должен получить надлежащие представления от руководства субъекта.**

Признание руководством субъекта своей ответственности за финансовую отчетность

3. **Аудитор должен получить доказательство того, что руководство субъекта признает свою ответственность за справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, а также того, что данная финансовая отчетность была утверждена руководством субъекта.** Аудитор может получить аудиторские доказательства признания руководством субъекта такой ответственности и утверждения им финансовой отчетности из соответствующих протоколов заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, или путем получения письменного представления от руководства субъекта или заверенной соответствующими подписями копии финансовой отчетности.

Представления руководства субъекта в качестве аудиторского доказательства

4. **Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта по аспектам, являющимся существенными для финансовой отчетности, если предполагается, что получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства другим путем невозможно.** Вероятность возникновения неправильного понимания между руководством субъекта и аудитором уменьшается, если устные заявления подтверждаются руководством субъекта в письменной

форме. Аспекты, которые могут быть включены в письмо, направляемое руководством субъекта, или в письмо-подтверждение от руководства субъекта, приводятся в образце письма- представления от руководства субъекта в Приложении к данному МСА.

5. Письменные представления, запрашиваемые у руководства субъекта, могут быть ограничены кругом аспектов, которые, в совокупности или по отдельности, могут быть существенными для финансовой отчетности. В отношении отдельных аспектов может оказаться необходимым проинформировать руководство субъекта о понимании аудитором подхода к существенности.

5а. Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о том, что:

(а) оно подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения ошибки; и

(б) оно считает, что влияние таких неисправленных искажений в финансовой отчетности, выявленных аудитором в течение аудита, несущественно и в отдельности, и в совокупности в отношении финансовой отчетности в целом. Обзор таких статей должен включаться или прилагаться к письменным представлениям.

6. В ходе аудита руководство субъекта по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы предоставляет аудитору множество представлений. Если подобные представления касаются аспектов, являющихся существенными для финансовой отчетности, аудитору следует:

(а) получить подтверждающие аудиторские доказательства из источников внутри или вне субъекта;

(б) оценить, являются ли представления, сделанные руководством субъекта, разумными и соответствуют ли они прочим аудиторским доказательствам, включая другие представления руководства субъекта, и

(в) Определить степень информированности лиц, предоставивших представления по конкретным аспектам.

7. Представления, сделанные руководством субъекта, не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые предположительно будут доступны аудитору. Например, представления руководства субъекта относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно аспекта, существенного для финансовой отчетности, и можно ожидать, что такие доказательства доступны, то это рассматривается как ограничение масштаба аудита, даже если руководством субъекта были сделаны соответствующие представления по данному аспекту.

8. В определенных случаях представления, предоставленные руководством субъекта, могут быть единственными аудиторскими доказательствами, в отношении которых можно разумно предполагать доступность. Например, аудитор обычно не рассчитывает получить какие-либо иные доказательства, подтверждающие намерения руководства субъекта сохранять на балансе инвестиции в расчете на рост их стоимости в долгосрочной перспективе.

9. **Если заявления руководства субъекта противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать обстоятельства и, в случае необходимости, заново учесть надежность других представлений руководства субъекта.**

Документальное оформление представлений руководства субъекта

10. Аудитор обычно включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения аудитором представлений от руководства, в форме краткого изложения бесед с руководством субъекта или представлений, предоставленных руководством субъекта в письменном виде.

11. Письменные заявления являются лучшим аудиторским доказательством, нежели устные. Они могут быть оформлены в виде:

    (а) Письма-представления от руководства субъекта;

    (б) Письма аудитора, в котором излагается его понимание представлений руководства субъекта, должным образом

признаваемое и подтверждаемое руководством субъекта; или

(в) Соответствующих протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа, или подписанного руководством субъекта экземпляра финансовой отчетности.

Основные элементы письма-представления руководства субъекта

12. Запрашивая у руководства субъекта письмо-представление, аудитор требует, чтобы оно было адресовано аудитору, содержало определенную информацию и было надлежащим образом датировано и подписано.

13. Письмо-представление обычно датируется тем же числом, что и аудиторский отчет. Однако при определенных обстоятельствах отдельное письмо-представление относительно конкретных операций или событий может также быть получено в ходе аудита или после даты аудиторского отчета, например, на дату открытого размещения.

14. Письмо-представление руководства субъекта обычно подписывается теми представителями руководства субъекта, которые несут главную ответственность за деятельность субъекта и ее финансовые аспекты (обычно это главное руководящее лицо и руководитель финансовой службы), на основании их знания и понимания данных вопросов. В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-представления от других членов руководства субъекта. Например, аудитор может счесть необходимым получение письма-представления относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления субъекта от лица, ответственного за ведение таких протоколов.

Действия в случае отказа руководства субъекта предоставить представления

15. **Если руководство субъекта отказывается предоставить представления, которые аудитор считает необходимыми, это рассматривается как ограничение масштаба аудита, и аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.** В подобных случаях аудитору следует

оценить, насколько важными являются другие представления, сделанные руководством субъекта в ходе аудита, и рассмотреть, может ли такой отказ оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторский отчет.

Приложение

Пример письма-представления руководства субъекта

Приведенный образец письма не является стандартной формой. Представления, предоставляемые руководством субъекта, могут меняться в зависимости от субъекта и проверяемого периода.

Несмотря на то, что запрос аудитора о предоставлении представлений руководства субъекта по различным аспектам может побудить руководство субъекта обратить внимание и осветить эти аспекты более детально, аудитор должен знать об ограничениях, присущих представлениям руководства субъекта с точки зрения использования таковых в качестве аудиторских доказательств в соответствии с настоящим МСА.

(Бланк субъекта)

(Аудитору) (Дата)

Данное письмо-представление направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой отчетности Компании АВС за год, закончившийся 31 декабря 19Х1 г., с целью выражения мнения о том, дает ли финансовая отчетность достоверное и справедливое представление (представляет справедливо во всех существенных аспектах) о финансовом положении Компании АВС по состоянию на 31 декабря 19Х1 г., финансовых результатах деятельности и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с (указать применимую основу представления финансовой отчетности).

Мы признаем свою ответственность за справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с (указать применимую основу представления финансовой отчетности)[1].

На основании нашего наилучшего знания и понимания данных вопросов мы подтверждаем следующие представления:

Ниже необходимо изложить представления, касающиеся субъекта. Такие представления могут включать следующее:

[1] Если требуется, добавляется: «От имени совета директоров (или аналогичного органа)»

- Не было допущено нарушений со стороны руководства субъекта или работников, играющих важную роль в функционировании системы внутреннего контроля; также не было допущено нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
- Мы предоставили вам все бухгалтерские записи и подтверждающие документы, все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (а именно: проведенные 15 марта 19X1 г. и 30 сентября 19X1 г. соответственно).
- Мы подтверждаем полноту информации, предоставленной в отношении определения связанных сторон.
- Финансовая отчетность не содержит существенных искажений и упущений.
- Компания выполнила все аспекты договорных обязательств, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность в случае их нарушения. Не происходило каких-либо нарушений требований регулирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность в случае их невыполнения.
- Следующая информация была должным образом отражена в учете в соответствии с обстоятельствами, адекватно раскрыта в финансовой отчетности:
    - Перечень связанных сторон, а также сальдо расчетов и операции со связанными сторонами.
    - Убытки, связанные с исполнением обязательств по совершению сделок купли-продажи.
    - Соглашения и опционы по обратной покупке ранее реализованных активов.
    - Активы, выступающие в качестве залога.
- Мы не имеем никаких планов и намерений, которые могут значительно изменить балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в финансовой отчетности.
- Мы не имеем никаких планов прекращения производства какой-либо продукции, а также не имеем других планов или намерений,

которые могут привести к возникновению избыточного количества или устареванию запасов, а отраженная в учете стоимость запасов не превышает возможную чистую стоимость реализации.

- Компания имеет право собственности на все свои активы; не существует права удержания активов компании за долги или обременений в отношении активов Компании, кроме указанных в Примечании X к финансовой отчетности.
- Мы отразили в учете или раскрыли в примечаниях, в зависимости от обстоятельств, все обязательства, как фактические, так и условные; в Примечании X к финансовой отчетности были отражены все гарантии, предоставленные нами третьим лицам .
- За исключением ... указанных в Примечании X к финансовой отчетности, не существует никаких событий, произошедших после отчетной даты, которые требуют корректировки или раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности.
- Иск Компании XYZ был удовлетворен путем выплаты общей суммы XXX, что соответствующим образом отражено в виде начисления в финансовой отчетности. Не существует и не предвидится предъявления каких-либо других претензий, связанных с судебными разбирательствами.
- Компания не имеет никаких официальных или неофициальных соглашений относительно поддержания неснижаемого остатка по каким-либо из наших банковских расчетных или инвестиционных счетов. За исключением соглашений, указанных в Примечании X к финансовой отчетности, не существует других соглашений о предоставлении кредитных линий.
- Мы надлежащим образом отразили в учете или раскрыли в финансовой отчетности соглашения и опционы, касающиеся выкупа собственных акций, а также акции, предназначенные для реализации опционов, варрантов, операций по конвертации и прочих операций.

_____

(Главное руководящее лицо)

_____

(Руководитель финансовой службы)

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 600
ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА

(Данный стандарт является действующим)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Принятие назначения в качестве основного аудитора	6
Процедуры, выполняемые основным аудитором	7-14
Сотрудничество между аудиторами	15
Вопросы, требующие рассмотрения при составлении отчета	16-17
Разделение ответственности	18

Международный стандарт аудита (МСА) 600 «Использование работы другого аудитора» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 600 был пересмотрен.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства для случаев, когда аудитор при подготовке отчета по финансовой отчетности субъекта, использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта. Данный МСА не рассматривает случаи, когда два или более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов; он также не рассматривает отношения аудитора с предшествующим аудитором. Кроме того, если основной аудитор считает, что финансовая отчетность компонентов является несущественной, нормы данного МСА не применяются. Тем не менее, если отчетность нескольких компонентов, несущественная по отдельности, в совокупности является существенной, необходимо рассмотреть применение процедур, изложенных в данном МСА.
2. **Если основной аудитор использует результаты работы другого аудитора, он должен определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.**
3. «Основной аудитор» - это аудитор, ответственный за подготовку отчета по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые аудируются другим аудитором.
4. «Другой аудитор» - это аудитор, не являющийся основным и несущий ответственность за подготовку отчета по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилированные фирмы под тем же или иным названием; фирмы корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с основным.
5. «Компонент» - это подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированная компания или иной субъект, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором.

Принятие назначения в качестве основного аудитора

6. **Аудитор должен определить, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы позволить ему действовать в качестве основного аудитора.** В связи с этим основной аудитор рассматривает:

   (а) Существенность части финансовой отчетности, аудируемой основным аудитором;

   (б) Знания основным аудитором бизнеса компонентов;

   (в) Риск существенных искажений в финансовой отчетности компонентов, аудируемых другим аудитором; и

   (г) Выполнение дополнительных процедур, которые предписаны данным МСА в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

Процедуры, выполняемые основным аудитором

7. **При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного задания.** Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональной организации; совместное членство или вхождение в другую фирму; обращение к профессиональной организации, к которой принадлежит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, прибегнув к запросам, направленным другим аудиторам, банкирам и т.д., или личным встречам с другим аудитором.

8. **Основной аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора соответствует целям основного аудитора в контексте конкретного задания.**

9. Основной аудитор информирует другого аудитора:

   (а) О требованиях независимости, как в отношении субъекта, так и в отношении компонента, и получает письменное представление, подтверждающее соблюдение этих требований;

(б) Об использовании результатов работы другого аудитора и отчета, кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита. Основной аудитор сообщает другому аудитору о таких аспектах, как области, требующие особого внимания, процедуры выявления межфирменных операций, информацию о которых необходимо раскрыть; и о графике проведения аудита; и

(в) О требованиях бухгалтерского учета, аудита и отчетности, и получает письменное представление, подтверждающее соблюдение этих требований.

10. Основной аудитор может, например, также обсудить с другим аудитором применяемые аудиторские процедуры; ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного листа) или провести обзор его рабочих документов. Основной аудитор может выполнить эти процедуры при посещении другого аудитора. Характер, сроки выполнения и масштаб этих процедур будут зависеть от обстоятельств соглашения и знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора. Это знание можно расширить путем обзора результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

11. Основной аудитор может прийти к заключению об отсутствии необходимости применять процедуры, описанные в параграфе 10, поскольку получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой политики и процедур контроля качества работы. Например, если основной и другой аудиторы представляют аффилированные фирмы, они, возможно, поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные аудиторские доказательства, такие как периодические межфирменные обзорные проверки, тесты операционной политики и процедур и обзорные проверки рабочих документов по выборочному аудиту.

12. **Основной аудитор должен принять во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.**

13. Основной аудитор может счесть целесообразным обсуждение с другим аудитором и руководством компонента отмеченных в ходе аудита фактов или других аспектов, влияющих на финансовую информацию компонента. Он может также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации компонента. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.
14. Основной аудитор должен указать в рабочих аудиторских документах компоненты, финансовая информация которых была проаудирована другими аудиторами, их значимость для финансовой отчетности субъекта в целом, имена других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных компонентов является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Например, следует указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор не обязан документировать причины ограничения процедур при обстоятельствах, описанных в параграфе 11, при условии, что такие причины кратко изложены в документации фирмы основного аудитора.

Сотрудничество между аудиторами

15. **Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, должен сотрудничать с основным аудитором.** Например, другой аудитор должен сообщить основному аудитору о любых аспектах своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями. Аналогично, в соответствии с правовыми и профессиональными нормами, другой аудитор должен быть информирован о любых аспектах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Вопросы, требующие рассмотрения при составлении отчета

16. **Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонента,**

проверенного другим аудитором, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение масштаба аудита.

17. Если другой аудитор выпускает или намеревается выпустить модифицированный аудиторский отчет, основной аудитор должен рассмотреть, имеет ли предмет модификации такой характер и значимость с точки зрения финансовой отчетности субъекта, по которой готовит отчет основной аудитор, что необходимо модифицировать отчет основного аудитора.

Разделение ответственности

18. Хотя соблюдение руководящих указаний, изложенных в предыдущих параграфах, желательно, местные нормативные положения некоторых стран позволяют основному аудитору формировать аудиторское мнение о финансовой отчетности субъекта в целом исключительно на основе отчета другого аудитора по одному или нескольким компонентам. **Если основной аудитор поступает таким образом, в его отчете должен быть четко указан этот факт и масштабы той части финансовой отчетности, аудит которой проводился другим аудитором.** Если основной аудитор делает такие ссылки в аудиторском отчете, то аудиторские процедуры обычно ограничиваются аудиторскими процедурами, изложенными в параграфах 7 и 9.

Применение в государственном секторе

1. *Основные принципы данного МСА применяются при проведении аудита финансовой отчетности в государственном секторе, однако, необходимы дополнительные рекомендации по некоторым другим вопросам, возникающим при использовании работы другого аудитора в государственном секторе. Например, если законодательство предписывает соблюдение конкретных аудиторских стандартов, основной аудитор субъекта государственного сектора должен обеспечить соблюдение их другим аудитором. Применительно к предприятиям государственного сектора Комиссия по вопросам государственного сектора[1] дополнила данный МСА руководством, включенным в Исследование 4 «Использование работы других аудиторов – применение в государственном секторе».*

[1] В ноябре 2004 года Комиссия государственного сектора сменила свое название на Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 610

РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Масштаб и цели внутреннего аудита	5
Взаимосвязь между внутренним аудитом и внешним аудитором	6-8
Понимание и предварительная оценка службы внутреннего аудита	9-13
Сроки взаимодействия и координации	14-15
Оценка работы службы внутреннего аудита	16-19

Международный стандарт аудита (МСА) 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вызвали необходимость внесения изменений в МСА 610. Эти изменения были внесены в текст МСА 610 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства для внешних аудиторов при рассмотрении работы внутреннего аудита. Данный МСА не рассматривает случаи, когда внутренние аудиторы субъекта оказывают помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита. Аудиторские процедуры, предусмотренные в данном МСА, должны применяться к той деятельности по внутреннему аудиту, которая уместна для аудита финансовой отчетности.

2. **Внешний аудитор должен рассмотреть деятельность по внутреннему аудиту и ее влияние на процедуры внешнего аудита, если такое влияние существует.**

3. «Внутренний аудит» означает оценочную деятельность, осуществляемую внутри субъекта как услугу для субъекта. Среди прочего, в функции внутреннего аудита входит мониторинг системы внутреннего контроля.

4. Хотя внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, сроков выполнения и масштаба внешних процедур аудита, некоторые элементы работы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Масштаб и цели внутреннего аудита

5. Масштаб и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от масштабов и структуры субъекта и требований его руководства. Обычно внутренний аудит включает один или несколько описанных ниже элементов:

   - Мониторинг системы внутреннего контроля. Установление адекватной системы внутреннего контроля входит в обязанности руководства субъекта, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание. Внутренний аудит обычно представляет собой особую ответственность руководства субъекта по проверке средств контроля и мониторингу их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию.

- Исследование финансовой и операционной информации. Это может включать обзорную проверку средств, используемых для определения, оценки, классификации этой информации и составления отчетности по ней, а также специфические запросы в отношении отдельных статей, включая детальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур.
- Обзор экономии, эффективности и действенности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта.
- Обзор соблюдения требований законодательства, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Взаимосвязь между внутренним аудитом и внешним аудитором

6. Роль внутреннего аудита определяется руководством субъекта, и его цели отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого отчета по финансовой отчетности субъекта. Функциональные задачи внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства субъекта. Основная задача внешнего аудитора - установить, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений.
7. Тем не менее, некоторые средства достижения их целей зачастую аналогичны, и, таким образом, отдельные аспекты внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, сроков выполнения и масштаба внешних аудиторских процедур.
8. Внутренний аудит является частью субъекта. Независимо от степени самостоятельности и объективности внутреннего аудита, он не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении им мнения о финансовой отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы внутреннего аудита. Все суждения, касающиеся аудита финансовой отчетности, принимаются внешним аудитором.

РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита

9. **Внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности внутреннего аудита, что поможет при выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, а также разработке и выполнении дополнительных аудиторских процедур.**

10. Нередко при наличии эффективной системы внутреннего аудита можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить масштаб процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

11. **Внешний аудитор должен провести оценку функций внутреннего аудита, если он полагает, что внутренний аудит является уместным при проведении оценки рисков внешним аудитором .**

12. Оценка функций службы внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом можно использовать внутренний аудит при оценке рисков и таким образом модифицировать характер, сроки и масштаб внешних процедур аудита.

13. При получении понимания и оценки функций внутреннего аудита необходимо учитывать следующие важные критерии:

    (a) *Организационный статус:* конкретный статус службы внутреннего аудита субъекта и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной. В идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством субъекта и независима от другой оперативной ответственности. Любые ограничения, налагаемые руководством субъекта на внутренний аудит, должны быть тщательно изучены. В частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором.

(б) *Сфера функционирования:* характер и масштаб поручений, выполняемых внутренним аудитом. Внешний аудитор также должен определить, следует ли руководство субъекта рекомендациям внутреннего аудита, и как это подтверждается.

(в) *Техническая компетентность:* выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные технические навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов. Например, внешний аудитор может проверить политику найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональную квалификацию.

(г) *Должная профессиональная тщательность:* надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, подлежит надзору, обзорной проверке и оформляется документально. Должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов.

Сроки взаимодействия и координации

14. При планировании использования работы внутреннего аудита внешний аудитор должен рассмотреть предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсудить его на самом раннем этапе. Если работа внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур внешнего аудитора, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, степень охвата аудитом, уровни существенности и предлагаемые методы осуществления выборки, документальное оформление выполненной работы, процедуры обзора и отчетности.

15. Взаимодействие с внутренним аудитом становится более эффективным, если встречи происходят через надлежащие интервалы времени в течение всего периода. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах и получить доступ к ним; он также должен быть информирован обо всех важных аспектах, привлекших внимание внутреннего аудитора, которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Аналогичным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных аспектах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

Оценка работы службы внутреннего аудита

16. **Если внешний аудитор намерен использовать конкретную работу внутреннего аудита, он должен провести оценку и выполнить аудиторские процедуры в отношении данной работы, для того, чтобы убедиться в ее адекватности целям внешнего аудитора.**

17. Оценка конкретной работы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности масштаба работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита. Такая оценка конкретной работы может включать рассмотрение следующих вопросов:

    (а) Выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующее образование и опыт для работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом проверяется и документально оформляется работа ассистентов аудитора;

    (б) Получены ли достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для полученных выводов;

    (в) Являются ли полученные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы; и

    (г) Соответствующим ли образом решены вопросы, связанные с исключениями или необычными аспектами, раскрытыми службой внутреннего аудита.

18. Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, выполняемых в отношении конкретной работы внутреннего аудита, зависят от суждения внешнего аудитора относительно риска существенного искажения соответствующей области, оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите статей, исследование других аналогичных статей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

19. Внешний аудитор записывает свои выводы относительно конкретной работы внутреннего аудита, которая была оценена, и описывает аудиторские процедуры, выполненные в отношении работы внутреннего аудитора.

Применение в государственном секторе

1. *Основные принципы настоящего МСА применяются при проведении аудита финансовой отчетности в государственном секторе. Руководство по применению дополнительных процедур при рассмотрении работы внутреннего аудита в государственном секторе приведены в Исследовании 4 Комиссия по вопросам государственного сектора[1] «Использование работы других аудиторов – применение в государственном секторе».*

[1] В ноябре 2004 года Комиссия по вопросам государственного сектора сменил свое название на Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 620

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2005 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Определение необходимости использования работы эксперта	6-7
Профессиональная компетентность и объективность эксперта	8-10
Масштаб работы эксперта	11
Оценка работы эксперта	12-15
Ссылка на эксперта в аудиторском отчете	16-17

Международный стандарт аудита (МСА) 620 «Использование работы эксперта» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» вывали необходимость внесения изменений в МСА 620. Эти изменения были внесены в текст МСА 620 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2005 года или после этой даты.

МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги» и МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации» вывали необходимость внесения изменений в МСА 620. Эти изменения были внесены в текст данного МСА и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 июня 2005 года или после этой даты.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства.

2. **При использовании работы, выполненной экспертом, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа соответствует целям аудита.**

3. «Эксперт» - это физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

4. Образование и опыт дают аудитору общее представление об аспектах бизнеса, но аудитор не обязан обладать профессиональными знаниями, которыми обладает лицо, получившее подготовку или квалификацию для другой профессии или рода занятия, например, актуарий или инженер.

5. Эксперт может быть:

   (а) Привлечен субъектом;

   (б) Привлечен аудитором;

   (в) Нанят субъектом; или

   (г) Нанят аудитором.

   Если аудитор использует работу эксперта, нанятого аудиторской фирмой, аудитор может положиться на системы набора кадров и обучения в фирме, которые определяют умения и компетентность данного эксперта, как предусмотрено в МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации», вместо проведения необходимой оценки его умения и компетентности по каждому аудиторскому проекту.

Определение необходимости использования работы эксперта

6. Во время получения аудитором представления о субъекте и выполнения дальнейших процедур по оцененным рискам, может возникнуть необходимость для аудитора в получении (с помощью

субъекта или самостоятельно) аудиторских доказательств в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Например, в следующих случаях:

- Оценка определенных видов активов, например, земли и зданий, сооружений и оборудования, предметов искусства и драгоценных камней.
- Определение количества или физического состояния активов, например, запасов природных ресурсов в грудах, подземных природных ресурсов и запасов нефти, а также оставшегося полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования.
- Определение сумм с использованием специальных технических приемов и методов, например, актуарной оценки.
- Определение объема выполненных и незавершенных работ по строительным контрактам.
- Юридические мнения по толкованию соглашений, законодательных и нормативно-правовых актов.

7. При определении необходимости использования работы эксперта, аудитор учитывает:

   (а) Знание команды по проекту и прошлый опыт в отношении рассматриваемого вопроса;

   (б) Риск существенных искажений, определяемый исходя из характера, сложности и существенности рассматриваемого аспекта; и

   (в) Количество и качество других доступных аудиторских доказательств.

Профессиональная компетентность и объективность эксперта

8. **Планируя использование работы эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность.** Это включает рассмотрение:

   (а) Профессиональной аттестации или лицензирования эксперта или его членства в соответствующей профессиональной организации; и

   (б) Опыта и репутации в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства.

9. **Аудитор должен оценить объективность эксперта.**

10. Риск того, что эксперт будет не вполне объективен, увеличивается, если эксперт:

    (а) Нанят субъектом; или

    (б) Связан с субъектом каким-либо иным образом, например, в силу финансовой зависимости от субъекта или инвестирования в него средств.

    Если аудитор не уверен в компетентности или объективности эксперта, он должен обсудить любые сомнения на сей счет с руководством субъекта и определить, можно ли получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно работы эксперта. Аудитор может выполнить дополнительные процедуры аудита или обратиться за аудиторскими доказательствами к другому эксперту (учитывая факторы, указанные в параграфе 7).

Масштаб работы эксперта

11. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что масштаб работы эксперта соответствует целям аудита.** Аудиторские доказательства могут быть получены посредством обзорной проверки технического задания, которое обычно излагается в виде письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта. Такие инструкции эксперту могут касаться следующих аспектов:

    - Цели и масштаб работы эксперта.
    - Круг конкретных аспектов, которые, по мнению аудитора, должны быть освещены в отчете эксперта.
    - Предполагаемое использование аудитором работы эксперта, включая возможное сообщение третьим лицам о личности эксперта и степени участия.
    - Степень доступа эксперта к соответствующим записям и файлам.
    - Точное определение взаимоотношений эксперта и субъекта, если таковые существуют.
    - Конфиденциальность информации субъекта.

- Информация о допущениях и методах, которые будут использованы экспертом, и об их последовательном применении с допущениями и методами, использованными в предыдущие периоды.

В случае, если эти аспекты не изложены четко в письменных инструкциях для эксперта, аудитор может связаться непосредственно экспертом с целью получения аудиторских доказательств по этим вопросам. При получении представления о субъекте, аудитор также решает, привлекать ли эксперта к обсуждениям командой по проекту вопроса подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям.

Оценка работы эксперта

12. **Аудитор должен оценить надлежащий характер работы, проделанной экспертом, в качестве аудиторского доказательства в отношении рассматриваемого утверждения.** Это предполагает оценку того, правильно ли отражены указанные экспертом факты в финансовой отчетности, либо подтверждают ли они утверждения, а также рассмотрение следующего:

    - Используемые первичные данные;
    - Используемые допущения и методы, их последовательное применение с допущениями и методами, использованными в предыдущие периоды; и
    - Результаты работы эксперта в свете общего представления аудитора о данном бизнесе и результатах прочих аудиторских процедур.

13. Чтобы определить, использовал ли эксперт надлежащие в данных обстоятельствах первичные данные, аудитор может выполнить следующие процедуры:

    (а) Запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения уместности и надежности первичных данных.

    (б) Обзор или тестирование данных, использованных экспертом.

14. Ответственность за надлежащий и разумный характер использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт. Аудитор не обладает подобными экспертными

знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы эксперта. Тем не менее, аудитору потребуется получить представление об использованных допущениях и методах и решить, являются ли они надлежащими и разумными, основываясь на знании бизнеса клиента и результатах других аудиторских процедур.

15. **Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств или не соответствуют другим аудиторским доказательствам, аудитор должен разрешить данный вопрос.** С этой целью можно провести беседы с представителями субъекта и экспертом, выполнить дополнительные аудиторские процедуры, в том числе привлечь другого эксперта либо модифицировать аудиторский отчет.

Ссылка на эксперта в аудиторском отчете

16. **При выдаче немодифицированного аудиторского отчета, аудитор не должен ссылаться на работу эксперта.** Такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском мнении или утверждение о разделении ответственности, притом что ни то, ни другое не предполагалось.

17. Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выпустить модифицированный аудиторский отчет, то в некоторых обстоятельствах при объяснении характера модификации может оказаться целесообразным сослаться на работу эксперта или описать ее (включая указание личности эксперта и степени его участия). В этих случаях аудитору следует получить разрешение эксперта на такую ссылку. Если в разрешении отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, аудитор может обратиться за юридической консультацией.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 700

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО ПОЛНОМУ КОМПЛЕКТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ[1]

(Вступает в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты)[*]

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Аудиторский отчет по финансовой отчетности	4-15
Элементы аудиторского отчета по аудиту, проведенному в соответствии с МСА	16-57
Аудиторский отчет	58-60
Аудиторский отчет по аудиту, проведенному в соответствии с МСА и стандартами аудита определенной юрисдикции или страны	61-66
Неаудированная дополнительная информация, представленная вместе с аудированной финансовой отчетностью	67-71
Дата вступления в силу	72

Международный стандарт аудита (МСА) 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

[1] Данный МСА применяется в отношении аудиторских отчетов по финансовой отчетности, описанной в параграфе 1 данного МСА

[*] МСА 700 вызвал необходимость внесения изменений в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», МСА 210 «Условия соглашения по аудиту», МСА 560 «Последующие события», МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора», МСА 800 «Отчет (заключение) независимого аудитора по соглашениям по аудиту специального назначения». Изменения в МСА 200, 210, 560 и 800 были внесены в текст, указанных стандартов.

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО ПОЛНОМУ КОМПЛЕКТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении отчета независимого аудитора, который выпускается в результате аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для достижения справедливого представления. Он также представляет руководство по вопросам, рассматриваемым аудитором при формировании мнения об этой финансовой отчетности. В соответствии с МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», «финансовая отчетность общего назначения» - это финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой представления финансовой отчетности, отвечающей общим требованиям к информации большинства пользователей[2].
2. Этот МСА рассматривает обстоятельства, при которых аудитор может выразить мнение без оговорок и нет необходимости модифицировать аудиторский отчет. МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора» устанавливает стандарты и представляет руководство по модификации такого отчета путем включения пояснительного параграфа, выражения мнения с оговоркой (условно-положительное мнение), отказа от выражения мнения или выражения отрицательного мнения.
3. МСА 800 «Отчет (Заключение) независимого аудитора по соглашениям по аудиту специального назначения» устанавливает стандарты и представляет руководство по форме и содержанию аудиторского отчета, который выпускается в результате аудита:

---

[2] Дата вступления в силу последнего предложения в параграфе 3 и параграфах 37-48 в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» (в результате принятия МСА 700) была отложена до даты вступления в силу МСА 800 (Пересмотренного и предложенного в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета». Остальная часть МСА 200 (измененная в результате пересмотра МСА 700) вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2005 года, или после этой даты

(а) Полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с прочей всеобъемлющей основой бухгалтерского учета;

(б) Компонента полного комплекта финансовой отчетности общего назначения или финансовой отчетности специального назначения, такого как, отдельный финансовый отчет, определенные счета, элементы счетов или статей в финансовой отчетности;

(в) Соответствия договорным обязательствам; и

(г) Обобщенной финансовой отчетности.

Аудиторский отчет по финансовой отчетности

4. Аудиторский отчет должен содержать четко выраженное мнение аудитора о финансовой отчетности.

5. В соответствии с МСА 200, цель аудита финансовой отчетности предоставить аудитору возможность выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

6. Если законодательство или нормативные акты не предписывают использование другой формулировки, мнение аудитора о полном комплекте[3] финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, предназначенной для достижения справедливого представления (в целях данного МСА называемой «финансовой отчетностью») показывает, дает ли финансовая отчетность «достоверный и справедливый взгляд» или

[3] В соответствии с параграфом 35 МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» основа представления финансовой отчетности определяет, что составляет полный комплект финансовой отчетности. Полный комплект финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) состоит из баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств, краткого описания существенных положений учетной политики, и прочих пояснительных примечаний.

«представлена справедливо во всех существенных аспектах» в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Термины «дает достоверный и справедливый взгляд» и «представлена справедливо во всех существенных аспектах» эквивалентны. Использование одного из данных терминов в отдельной юрисдикции определяется законодательством или нормативными актами, регулирующими аудит финансовой отчетности в данной юрисдикции или практикой, сложившейся в данной юрисдикции.

7. В некоторых юрисдикциях законодательство или нормативные акты, регулирующие аудит финансовой отчетности, могут предписывать формулировку аудиторского мнения, отличающуюся от терминов, описанных в параграфе 6. Несмотря на то, что аудитор может быть обязан использовать предписанную формулировку, ответственность аудитора, предусмотренная данным МСА в отношении формирования мнения, остается неизменной.

8. В случаях, когда формулировка, предписанная законодательством или нормативными актами, значительно отличается от терминов, предписанных параграфом 6, аудитор должен тщательно изучить вероятность возникновения риска того, что пользователи могут неправильно понять уверенность, полученную в ходе аудита финансовой отчетности. Например, в связи с использованием предписанной формулировки, пользователь может решить, что аудитор подтверждает точность сумм в финансовой отчетности, в отличии от выражения мнения о том, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах. при таких обстоятельствах аудитор должен рассмотреть возможность устранения риска неправильного понимания с помощью соответствующего разъяснения в аудиторском отчете (см. МСА 701).

Применяемая основа представления финансовой отчетности

9. Суждение аудитора в отношении того, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, должно выноситься в

контексте применяемой основы представления финансовой отчетности. Как описано в МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» при отсутствии приемлемой основы представления финансовой отчетности у аудитора нет подходящих критериев для оценки финансовой отчетности субъекта[4]. МСА 200 описывает ответственность аудитора по определению приемлемости основы представления финансовой отчетности, принятой руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности[5].

10. Для финансовой отчетности, попадающей под действие данного МСА, применение основы представления финансовой отчетности, признанной приемлемой для финансовой отчетности общего назначения, приведет, за исключением редких случаев, описанных в параграфе 15, к достижению справедливого представления финансовой отчетности. Хотя основа представления финансовой отчетности может не предписывать, как учитывать или раскрывать все операции или события, она обычно содержит принципы, которые могут выступить в качестве базы для разработки и применения учетной политики, согласовывающейся с основополагающими концепциями. Таким образом, основа представления финансовой отчетности представляет контекст для оценки аудитором того, представлена ли справедливо финансовая отчетность, включая оценку подготовки и представления в соответствии со специфическими требованиями применяемой основы представления финансовой отчетности в отношении определенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

Формирование мнения о финансовой отчетности

11. Аудитор должен оценить выводы, сделанные на основании полученных аудиторских доказательств, как основу для формирования мнения о финансовой отчетности.

---

[4] Дата вступления в силу МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» (измененного в связи с пересмотром МСА 700) была отложена до даты вступления в силу МСА 800 (Пересмотренного и представленного в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета» (которая еще не определена).

[5] См. Сноску 2

12. При формировании мнения о финансовой отчетности аудитор оценивает, была ли, на основании полученных аудиторских доказательств, получена разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений. При этом необходимо определить, были ли получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для снижения рисков существенных искажений в финансовой отчетности[6] до приемлемо низкого уровня, а также оценить влияние выявленных неисправленных искажений[7].

13. Формирование мнения о том, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, включает оценку того, была ли финансовая отчетность подготовлена и представлена в соответствии со специфическими требованиями применяемой основы представления финансовой отчетности в отношении определенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий. При этом, в контексте применяемой основы представления финансовой отчетности, необходимо оценить:

    (а) Выбранную и применяемую учетную политику на соответствие применимой основе представления финансовой отчетности и приемлемость при данных обстоятельствам;

    (б) Расчетные оценки, сделанные руководством субъекта, на предмет их разумности при данных обстоятельствах;

    (в) Информацию, представленную в финансовой отчетности, включая учетную политику, на предмет соответствия, надежности, сопоставимости и понятности; и

    (г) Финансовую отчетность на предмет достаточности раскрытий, предоставляющих пользователям возможность понять влияние существенных операций и событий на

---

[6] См. МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков».

[7] См. МСА 320 «Существенность в аудите».

информацию, представленную в финансовой отчетности, например, в случае финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), финансовое положение субъекта, финансовые результаты и движение денежных средств.

14. Формирование мнения о том, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, также включает оценку вопроса справедливого представления финансовой отчетности. Аудитор должен рассмотреть, согласовывается ли финансовая отчетность после всех корректировок, сделанных руководством субъекта в результате аудита, со знанием аудитора о субъекте и его среде. Аудитор должен рассмотреть общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности. Аудитор также должен рассмотреть вопрос справедливого представления в финансовой отчетности, включая раскрытия в примечаниях, лежащих в ее основе операций и событий так, чтобы дать достоверный и справедливый взгляд или представить справедливо во всех существенных аспектах информацию в финансовой отчетности в контексте основы представления финансовой отчетности. Аналитические процедуры, выполненные на конец аудита или ближе к концу аудита, помогают подтвердить заключения, сформированные в ходе аудита, и прийти к итоговому заключению о справедливости представления финансовой отчетности.

Редкие случаи, когда применение основы представления финансовой отчетности приводит к вводящей в заблуждение финансовой отчетности

15. В соответствии с МСА 210 аудитор должен рассмотреть приемлемость основы представления финансовой отчетности при решении о принятии соглашения[8]. Применение основы

[8] См. сноску 4

представления финансовой отчетности, признанной приемлемой для финансовой отчетности общего назначения, обычно приводит к справедливому представлению финансовой отчетности. Однако, в очень редких случаях выполнение специфических требований основы представления финансовой отчетности, признанной приемлемой для финансовой отчетности общего назначения, может привести, при применении к обстоятельствам субъекта, к вводящей в заблуждение финансовой отчетности. Некоторые основы представления финансовой отчетности, признанные приемлемыми для финансовой отчетности общего назначения, напрямую или косвенно, допускают существование очень редких случаев, когда для достижения цели справедливого представления при подготовке финансовой отчетности необходимо отступить от определенных требований основы представления финансовой отчетности, а также представляют руководство по требуемым раскрытиям. Другие основы представления финансовой отчетности могут вообще не предоставлять руководства для таких случаев, несмотря на то, что они являются приемлемыми для финансовой отчетности общего назначения. В случае, если аудитор столкнулся с обстоятельствами, которые привели аудитора к заключению о том, что соответствие специфическим требованиям приведет к вводящей в заблуждение финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос необходимости модификации аудиторского отчета. Модификации, если таковые есть, необходимые для аудиторского отчета, будут зависеть от того, как руководство субъекта отразит данный вопрос в финансовой отчетности и того, как такие редкие случаи рассматриваются в основе представления финансовой отчетности (см. МСА 701).

Элементы аудиторского отчета по аудиту, проведенному в соответствии с Международными стандартами аудита[9]

16. Единообразие аудиторского отчета по аудиту, проведенному в соответствии с МСА, повышает доверие на глобальном рынке, предоставляя возможность более упрощенной идентификации

[9] Параграфы 61-66 рассматривают аудиторский отчет по аудиту, проведенному в соответствии с МСА и стандартами аудита определенной юрисдикции или страны.

аудита, проведенного в соответствии со стандартами, признанными на международном уровне. Оно также облегчает понимание аудиторского отчета читателем и помогает выявить необычные обстоятельства в случае их появления.

17. Параграфы 18-60 устанавливают требования, относящиеся к следующим элементам аудиторского отчета по аудиту, проведенному в соответствии с МСА:

(а) Заголовок;

(б) Адресат;

(в) Вводный параграф;

(г) Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности;

(д) Ответственность аудитора;

(е) Мнение аудитора;

(ж) Прочая ответственность по отчетности;

(з) Подпись аудитора;

(е) Дата аудиторского отчета; и

(ж) Адрес аудитора.

Заголовок

18. Аудиторский отчет (заключение) должен иметь заголовок, четко указывающий на то, что данный отчет (заключение) является отчетом (заключением) независимого аудитора.

19. Заголовок, указывающий на то, что данный отчет (заключение) является отчетом (заключением) независимого аудитора, например, «Отчет независимого аудитора» подтверждает, что аудитор выполнил все соответствующие этические требования в отношении независимости и, таким образом, отличает аудиторский отчет (заключение) независимого аудитора от отчетов (заключений), выпущенных другими лицами.

Адресат

20. Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с условиями соглашения.

21. Национальное законодательство или нормативные акты, как правило, указывают, кому должен быть адресован аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности общего назначения в рамках этой юрисдикции. Обычно аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности общего назначения адресуется тем, для кого готовился отчет, часто либо акционерам, либо лицам, наделенным руководящими полномочиями, субъекта, финансовая отчетность которого аудируется.

Вводный параграф

22. Вводный параграф аудиторского отчета (заключения) должен указывать на субъект, по финансовой отчетности которого проводился аудит, и указывать на то, что финансовая отчетность является аудированной. Вводный параграф также должен:

(а) Содержать название каждого финансового отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности;

(б) Ссылаться на краткое описание существенных положений учетной политики и прочие пояснительные примечания; и

(в) Содержать дату и период, отраженный в финансовой отчетности.

23. Это требование обычно выполняется заявлением о том, что аудитор провел аудит прилагаемой финансовой отчетности субъекта, состоящей из [указать названия каждого финансового отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности, требуемого в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, дату и период, отраженный в данной финансовой отчетности] и краткого описания существенных положений учетной политики и прочих пояснительных примечаний. Кроме того, в случае, если аудитор знает о том, что финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, например, годовой

отчет, аудитор должен рассмотреть, если это позволяет форма представления, возможность указания номеров страниц, на которых представлена финансовая отчетность. Это поможет читателям определить финансовую отчетность, в отношении которой составлен аудиторский отчет.

24. Мнение аудитора относится к полному комплекту финансовой отчетности, определенному в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Для финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, он включает баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств, а также краткое описания существенных положений учетной политики и прочих пояснительных примечаний. В некоторых юрисдикциях дополнительная информация может также являться неотъемлемой частью финансовой отчетности.

25. В некоторых случаях, субъект может быть обязан в соответствии с законодательством, нормативными актами или стандартами, или добровольно, представлять вместе с финансовой отчетностью дополнительную информацию, которая не является обязательной в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Например, дополнительная информация может быть представлена для облегчения понимания пользователем основы представления финансовой отчетности или для дополнительного разъяснения специфических статей финансовой отчетности. Такая информация обычно представляются либо в дополнительных таблицах, либо в дополнительных примечаниях. Мнение аудитора может охватывать или не охватывать дополнительную информацию, поэтому для аудитора важно удостовериться в том, что любая дополнительная информация, не охваченная аудиторским мнением, разграничена в соответствии с параграфами 67-71.

26. В некоторых случаях, дополнительная информация не может быть четко отделена от финансовой отчетности по причине ее характера и способа представления. Такая дополнительная информация должна быть охвачена аудиторским мнением. Например, мнение аудитора должно охватывать примечания или дополнительные

таблицы, на которые имеются перекрестные ссылки в финансовой отчетности. Также это относится к случаям, когда примечания к финансовой отчетности включают объяснение масштаба соответствия финансовой отчетности другой основе представления финансовой отчетности.

27. Если ссылка на примечания в описании компонентов финансовой отчетности в вводном параграфе аудиторского отчета (заключения) является достаточной, не обязательно отдельно указывать во вводном параграфе дополнительную информацию, представленную как неотъемлемая часть финансовой отчетности.

Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности

28. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, а также то, что данная ответственность включает:

(а) Разработку, внедрение и поддержание внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой;

(б) Выбор и применение надлежащей учетной политики; и

(в) Обоснованность расчетных оценок с учетом текущих обстоятельств.

29. Финансовая отчетность является представлениями руководства субъекта. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Например, в случае с финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с МСФО, руководство субъекта несет ответственность за подготовку финансовой отчетности,

которая должна справедливо представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта в соответствии с МСФО. Для выполнения этой ответственности руководство субъекта разрабатывает и внедряет внутренний контроль[10], направленный на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, и предназначенный для обеспечения уверенности в надежности финансовой отчетности субъекта. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства субъекта вынесения суждений в отношении расчетных оценок, являющихся обоснованными при сложившихся обстоятельствах, а также разработки и применения надлежащей учетной политики. Такие суждения должны быть сделаны в контексте применяемой основы представления финансовой отчетности.

30. В некоторых случаях, для отражения дополнительной ответственности руководства субъекта, связанной с подготовкой и представлением финансовой отчетности в контексте определенной юрисдикции или характера субъекта, аудитор должен внести дополнения в описание ответственности руководства субъекта, указанную в параграфе 28.

31. Термин «руководство субъекта» используется в данном МСА для описания лиц, ответственных за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности. Использование других терминов может быть приемлемым в зависимости от правовых рамок определенной юрисдикции. Например, в некоторых юрисдикциях для обозначения данного понятия содеет применяться термин «лица, наделенные руководящими полномочиями» (например, директора).

---

[10] В некоторых юрисдикциях законодательство или нормативные акты, регулирующие ответственность руководства субъекта, могут отдельно выделять ответственность за точность учетных книг и записей или бухгалтерскую систему. Так как учетные книги, записи и системы являются неотъемлемой частью внутреннего контроля (в соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений») они отдельно не выделяются в параграфе 28 при описании ответственности руководства субъекта.

Ответственность аудитора

32. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что ответственность аудитора заключается в выражении его мнения о финансовой отчетности на основании проведенного им аудита.

33. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что ответственность аудитора заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основании проведенного им аудита, в отличие от ответственности руководства субъекта за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности.

34. **Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Аудиторский отчет (заключение) также должен содержать указание на то, что данные стандарты обязывают аудитора выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений**

35. Ссылка на используемые стандарты информирует читателя о том, что аудит был проведен в соответствии с установленными стандартами.

36. МСА 200 определяет требования, выполнение которых необходимо при проведении аудита в соответствии с МСА. Параграф 14 данного МСА разъясняет, что аудитор не может указывать на то, что аудит был проведен в соответствии с МСА, если только аудитор не выполняет полностью требования всех МСА, применимых к данному аудиту.

37. **Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание аудита, с указанием на то, что:**

    (а) Аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям в финансовой отчетности;

    (б) **Выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в**

финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. При оценке таких рисков, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля субъекта, аудитор должен изучить внутренний контроль, связанный с подготовкой и справедливым представлением финансовой отчетности субъекта. Если в связи с проведением аудита финансовой отчетности, аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности внутреннего контроля, аудитор должен исключить фразу о том, что аудитор изучал внутренний контроль не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля; и

(в) Аудит также включает оценку надлежащего характера используемой учетной политики, обоснованность расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также общего представления финансовой отчетности.

38. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудитор считает, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения аудиторского мнения.

Мнение аудитора

39. Мнение без оговорок (безусловно-положительное, мнение) должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

40. **При выражении мнения без оговорок, параграф, представляющий мнение аудиторского отчета (заключения) должен выражать мнение аудитора о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах в**

соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (если только, в соответствии с требованиями законодательства или нормативных актов, аудитор не должен использовать другую формулировку мнения, в таком случае должна использоваться предписанная формулировка).

41. Если Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе не используются в качестве основы представления финансовой отчетности, аудитор при описании основы представления финансовой отчетности должен указать в формулировке мнения юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности.

42. Мнение аудитора указывает на то, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд или представляет справедливо во всех существенных аспектах информацию, которую должна передавать финансовая отчетность (определяемую основой представления финансовой отчетности). Например, в отношении финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, аудитор выражает мнение о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд или представляет справедливо во всех существенных аспектах финансовое положение субъекта по состоянию на конец периода, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта за период, закончившийся на указанную дату.

43. В целях информирования читателя о контексте, в котором было выражено мнение, мнение аудитора должно содержать указание на применяемую основу представления финансовой отчетности в соответствии с которой была подготовлена финансовая отчетность. Если применяемая основа представления финансовой отчетности отлична от МСФО или Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, в мнении аудитора также должна быть указана юрисдикция или страна происхождения применяемой основы представления финансовой отчетности. Для указания на применяемую основу представления

финансовой отчетности аудитор должен использовать такие формулировки как:

- «...в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» или
- «...в соответствии с принципами бухгалтерского учета общепринятыми в стране X.X.»

44. Если применяемая основа представления финансовой отчетности включает правовые и регулирующие требования, аудитор должен для указания на применимую основу представления финансовой отчетности использовать такую формулировку как:

- «...в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и требованиями Закона о корпорациях страны X.»

Прочие вопросы

45. Стандарты, законы или общепринятая практика юрисдикции могут требовать или разрешать аудитору давать более подробное разъяснение ответственности аудитора при аудите финансовой отчетности или в отношении аудиторского отчета (заключения) по нему. Такое разъяснение может быть представлено в отдельном параграфе, следующим за мнением аудитора.

Прочая ответственность по отчетности

46. В некоторых юрисдикциях аудитор может нести дополнительную ответственность, которая является сопутствующей к ответственности аудитора о выражении мнения о финансовой отчетности, по представлению отчета (заключения) по прочим вопросам. Например, аудитор может быть обязан представить отчет по определенным вопросам, если они привлекли внимание аудитора в ходе аудита финансовой отчетности. В качестве альтернативы, аудитор может быть обязан выполнить и отчитаться по определенным дополнительным процедурам или выразить мнение по специфическим вопросам, таким как адекватность учетных книг и записей. Стандарты аудита в определенной юрисдикции или стране часто предоставляют руководство по

ответственности аудитора в отношении дополнительной ответственности по отчетности в этой юрисдикции или стране.

47. В некоторых случаях соответствующие стандарты или законы могут требовать или разрешать аудитору представлять отчетность по такой дополнительной ответственности в рамках аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности. В других случаях, аудитор может быть обязан или ему может быть разрешено представить отдельный отчет по такой ответственности.

48. **Если аудитор отражает свою прочую ответственность по отчетности в рамках аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности, эта прочая ответственность по отчетности должна быть представлена в отдельном параграфе аудиторского отчета (заключения), следующего за параграфом, содержащим мнение аудитора.**

49. Прочая ответственность по отчетности должна быть указана аудитором в отдельном параграфе аудиторского отчета (заключения), чтобы четко отделить ее от ответственности и мнения аудитора по финансовой отчетности.

Подпись аудитора

50. Аудиторский отчет (заключение) должен быть подписан.

51. Подпись аудитора, в соответствии с требованиями определенной юрисдикции, ставится либо от имени аудиторской фирмы, либо лично от имени аудитора, либо представлена обеими подписями. В дополнение к подписи аудитора, в некоторых юрисдикциях, аудитор может быть обязан указать квалификацию профессионального бухгалтера или факт того, что фирма или аудитор признаны соответствующим лицензирующим органом этой юрисдикции.

Дата отчета (заключения)

52. Аудитор должен датировать отчет (заключение) по финансовой отчетности не раньше даты, на которую аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых было сформировано мнение о финансовой отчетности. Достаточные и надлежащие аудиторские

доказательства должны включать доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности субъекта подготовлен и что лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили свою ответственность за нее.

53. Дата аудиторского отчета (заключения) информирует читателя о том, что аудитор учел влияние, которое на финансовую отчетность и отчет (заключение) оказали события и операции, известные аудитору и произошедшие до этой даты. Ответственность аудитора за события и операции, произошедшие после даты аудиторского отчета (заключения), описаны в МСА 560 «Последующие события».

54. Так как аудитор выражает мнение о финансовой отчетности, а ответственность за финансовую отчетность несет руководство субъекта, аудитор не может сделать заключение, что достаточные и надлежащие аудиторские доказательства были получены до того, как аудитор не получит доказательства, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен и руководство субъекта признало свою ответственность за финансовую отчетность.

55. В некоторых юрисдикциях законодательство или нормативные акты определяют лица или органы (например, директора), которые несут ответственность за решение того, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен, и предписывает процесс утверждения. В таких случаях аудитор должен получить доказательства такого утверждения до датирования отчета (заключения) по финансовой отчетности[11]. В других юрисдикциях законодательство или нормативные акты могут и не предписывать процесс утверждения. В таких случаях аудитор принимает во внимание процедуры, выполняемые субъектом в ходе подготовки и завершения подготовки своей финансовой отчетности в рамках своей структуры управления, чтобы определить лица или органы,

[11] В редких случаях законодательство или нормативные акты также определяет дату в течение процесса представления финансовой отчетности, на которую ожидается завершение аудита.

обладающие полномочиями принимать решение о том, что полный комплект финансовой отчетности субъекта, включая соответствующие примечания, подготовлен.

56. В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до опубликования финансовой отчетности. В таких юрисдикциях окончательное утверждение акционерами не обязательно для принятия аудитором решения о том, что были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Дата утверждения финансовой отчетности в целях МСА - это ранняя из дат, на которую лица или органы, обладающие признанными полномочиями, определили, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен.

Адрес аудитора

57. Отчет (заключение) должен указывать местоположение в стране или юрисдикции, являющееся местом осуществления аудитором своей практики.

Аудиторский отчет (заключение)

58. Аудиторский отчет должен быть оформлен в письменном виде.

59. Письменный отчет включает отчет, выпущенный в бумажном формате и на электронных носителях.

60. Ниже представлен пример аудиторского отчета (заключения), включающего вышеуказанные элементы, по аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, по которому выражено мнение без оговорок. В дополнение к аудиту финансовой отчетности, пример предполагает, что аудитор несет прочую ответственность по отчетности в соответствии с требованиями местного законодательства.

ОТЧЕТ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

(Соответствующий адресат)

Отчет по финансовой отчетности[12]

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания существенных элементов учетной политики и прочих пояснительных примечаний.

Ответственность руководства субъекта за финансовую отчетность

Ответственность за подготовку и справедливое представление этой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности несет руководство Компании. Эта ответственность включает: разработку, внедрение и поддержание внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой; выбор и применение надлежащей учетной политики; и обоснованность расчетных оценок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты обязывают нас выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы

[12] Подзаголовок «Отчет по финансовой отчетности» не обязателен когда не применяется второй подзаголовок «Отчет по прочим законодательным и регулирующим требованиям».

обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям информации в финансовой отчетности. Выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. При оценке таких рисков, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля субъекта[13], аудитор должен изучить внутренний контроль, связанный с подготовкой и справедливым представлением финансовой отчетности субъекта. Аудит также включает оценку приемлемости применяемой учетной политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления финансовой отчетности.

Мы считаем, что полученные нами аудиторские доказательства, являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения нашего аудиторского мнения.

Мнение

По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд *(или «представляет справедливо во всех существенных аспектах»)* на финансовое положение Компании АВС по состоянию на 31 декабря 20X1 года, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на

[13] Если в связи с проведением аудита финансовой отчетности, аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности внутреннего контроля, это предложение будет сформулировано следующим образом: «При оценке таких рисков, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, аудитор должен изучить внутренний контроль, связанный с подготовкой и справедливым представлением финансовой отчетности субъекта».

указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет по прочим законодательным и регулирующим требованиям

[Форма и содержание этого раздела аудиторского отчета (заключения) зависит от характера прочей ответственности аудитора по отчетности.]

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского отчета (заключения)]

[Адрес аудитора]

Аудиторский отчет (заключение) по аудиту, проведенному в соответствии с МСА и стандартами аудита определенной юрисдикции или страны

61. Аудитор может провести аудит в соответствии с МСА и стандартами аудита определенной юрисдикции или страны (в целях данного МСА называемыми «национальными стандартами аудита»).

62. **Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита, только когда аудитор полностью выполняет требования всех Международных стандартов аудита, применимых к данному аудиту.**

63. Аудитор может указывать на то, что аудит был проведен в соответствии с МСА и национальными стандартами аудита, когда аудитор выполняет требованиям каждого МСА, применимого к данному аудиту, и выполняет все дополнительные аудиторские процедуры, необходимые для соответствия стандартам этой юрисдикции или страны. Ссылка на МСА и национальные стандарты аудита неприемлема, если существует конфликт между требованиями к подготовке аудиторского отчета (заключения) в соответствии с МСА и национальными стандартами аудита,

который может повлиять на мнение аудитора или вызовет необходимость включения пояснительного параграфа при определенных обстоятельствах. Например, некоторые национальные стандарты аудита запрещают аудиторам включать пояснительный параграф для выделения проблемы с допущением о непрерывности деятельности, хотя в соответствии с МСА 701 при таких обстоятельствах аудитор должен модифицировать аудиторский отчет посредством включения пояснительного параграфа. В случае такого конфликта аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание только на те стандарты (либо МСА, либо соответствующие национальные стандарты аудита), в соответствии с которыми аудитор выполнил требования по своему отчету (заключению).

64. **Если аудиторский отчет (заключение) содержит указание на МСА и национальные стандарты аудита определенной юрисдикции или страны, аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на юрисдикцию или страну происхождения стандартов аудита.**

65. **Если аудитор подготавливает аудиторский отчет (заключение), используя порядок или формулировку, предписанную законодательством, нормативными актами или стандартами аудита определенной юрисдикции или страны, аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и национальными стандартами аудита определенной юрисдикции или страны, только если аудиторский отчет включает, как минимум, каждый из следующих элементов:**

    (а) Заголовок;

    (б) Адресат, в соответствии с условиями соглашения;

    (в) Вводный параграф, определяющий финансовую отчетность, аудит которой проводится;

    (г) Описание ответственности руководства субъекта за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности;

(д) Описание ответственности аудитора за выражение мнения о финансовой отчетности и масштаб аудита, включая:

(i) указание на Международные стандарты аудита и стандарты аудита определенной юрисдикции или страны,

(ii) описание работы, выполненной аудитором в ходе аудита.

(е) Параграф, представляющий мнение аудитора, в котором содержится выражение мнения о финансовой отчетности[14] и указание на применимую основу представления финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности (включая страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если не применялись Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе);

(ж) Подпись аудитора;

(з) Дата аудиторского отчета (заключения); и

(и) Адрес аудитора.

66. В соответствии с требованиями законодательства или нормативных актов аудитор может быть обязан использовать порядок или формулировку аудиторского отчета (заключения), отличающуюся от предписанной настоящим МСА. Если различия касаются только порядка и формулировки аудиторского отчета (заключения), будет считаться, что аудитор соблюдает требования к отчетности, предписанные МСА, при условии, что аудиторский отчет

[14] Обстоятельства, при которых аудитору необходимо модифицировать аудиторское мнение, рассматриваются в МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора». В некоторых случаях аудитор не может выразить мнение о финансовой отчетности, так как влияние ограничения масштаба аудита является настолько существенным и убедительным, что аудитор не смог получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. При таких обстоятельствах аудитор должен отказаться от выражения мнения.

(заключение) включает, как минимум, каждый из элементов, перечисленных в параграфе 65 - даже при использовании порядка и формулировки, предписанных национальным законодательством или нормативными актами. Если требования определенной юрисдикции не противоречат МСА, аудитор принимает порядок и формулировку, используемую в данном МСА, таким образом, чтобы пользователи легко признали аудиторский отчет (заключение) как отчет (заключение) по аудиту, проведенному в соответствии с МСА.

Неаудированная дополнительная информация, представленная вместе с аудированной финансовой отчетностью

67. Аудитор должен удостовериться в том, что любая дополнительная информация, представленная вместе с финансовой отчетностью, охваченной мнением аудитора, разграничена от аудированной финансовой отчетности.

68. В соответствии с параграфами 25-26 субъект может быть обязан или добровольно, по инициативе руководства субъекта, представлять вместе с финансовой отчетностью дополнительную информацию. Мнение аудитора должно охватывать дополнительную информацию, которая не может быть четко отделена от финансовой отчетности по причине ее характера и способа представления. В других случаях законодательство или нормативные акты не требуют проведения аудита дополнительной информации, и руководство субъекта может не обращаться к аудитору с просьбой включить дополнительную информацию в масштаб аудита финансовой отчетности. Если дополнительная информация не предназначена для аудита, аудитор должен изучить, представлена ли дополнительная информация таким образом, что создается впечатление, что она охвачена мнением аудитора и, если это так, потребовать от руководства субъекта изменить представление информации. Например, аудитор должен убедиться в использовании термина «неаудированная» в отношении неаудированной информации, представленной вместе с финансовой отчетностью и любой аудированной дополнительной информацией. Аудитор должен потребовать от руководства субъекта удалить все перекрестные ссылки на

неаудированные дополнительные таблицы или неаудированные примечания, сделанные в финансовой отчетности, так как в противном случае разграничение аудированной и неаудированной информации не будет очевидным. Неаудированные примечания, затерявшиеся в аудированных примечаниях, могут быть неправильно истолкованы как аудированные. Таким образом, аудитор должен потребовать от субъекта разграничить неаудированную информацию от комплекта финансовой отчетности или, если это неприемлемо при данных обстоятельствах, по крайней мере, отразить все неаудированные примечания вместе после обязательных примечаний к финансовой отчетности и четко отметить такие примечания как неаудированные.

69. В соответствии с параграфом 23, в случае, если аудитор знает, что финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, аудитор должен проверить, предусматривает ли форма представления возможность указания в аудиторском отчете (заключении) номеров страниц, на которых представлена аудированная финансовая отчетность. Это помогает читателям отличить финансовую отчетность от прочей информации, не охваченной мнением аудитора.

70. **Если аудитор приходит к заключению, что представление субъектом любой неаудированной дополнительной информации недостаточно четко разграничивает ее с аудированной финансовой отчетностью, аудитор должен разъяснить в аудиторском отчете (заключении), что аудит в отношении этой информация не проводился.**

71. Тот факт, что аудит дополнительной информации не проводился, не освобождает аудитора от ответственности изучить эту информацию для выявления существенных несоответствий с аудированной финансовой отчетностью. Ответственность аудитора в отношении неаудированной дополнительной информации согласовывается с ответственностью, описанной в МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность».

Дата вступления в силу

72. Данный МСА вступает в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты.

Применение в государственном секторе

1. *Некоторые термины данного МСА такие как «партнер по проекту» и «фирма» должны трактоваться в контексте эквивалентов государственного сектора.*

2. *В государственном секторе законодательство, регулирующее аудиторские полномочия, может предписывать порядок и формулировку, которая должна использоваться в аудиторском отчете (заключении). Если аудитор подготавливает аудиторский отчет (заключение), используя порядок и формулировку, предписанную таким законодательством, аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с МСА и законодательством, регулирующим аудиторские полномочия, только если аудиторский отчет (заключение) включает, как минимум, каждый из элементов, перечисленных в параграфе 65 (а)-(и). В соответствии с параграфом 66, если законодательство, регулирующее мандат аудитора, не противоречит МСА, аудитор принимает порядок и формулировку, используемые в данном МСА, чтобы пользователи могли с легкостью признать аудиторский отчет (заключение) как отчет (заключение) по аудиту, проведенному в соответствии с МСА.*

3. *Кроме того, такое законодательство может предусматривать ответственность руководства субъекта и аудитора в отношении аудита. Описание такой ответственности, включенное в аудиторский отчет (заключение), должно отражать требования законодательства.*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 701

МОДИФИКАЦИЯ ОТЧЕТА (ЗАКЛЮЧЕНИЯ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА[1]

(Вступает в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Факторы, не влияющие на мнение аудитора	5-10
Факторы, влияющие на мнение аудитора	11-15
Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от мнения без оговорок	16-21
Дата вступления в силу	22

Международный стандарт аудита (МСА) 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

[1] Данный МСА устанавливает стандарты и предоставляет руководство в случае модификации отчета (заключения) независимого аудитора. МСА 700 «Отчет (Заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» устанавливает стандарты и предоставляет руководство, которые должны применяться, если аудитор может выразить мнение без оговорок и нет необходимости в модификации аудиторского отчета (заключения).

МОДИФИКАЦИЯ ОТЧЕТА (ЗАКЛЮЧЕНИЯ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении обстоятельств, когда отчет (заключение) независимого аудитора необходимо модифицировать, а также формы и содержания модификаций аудиторского отчета (заключения) при таких обстоятельствах.

2. МСА 700 «Отчет (Заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» устанавливает стандарты и предоставляет руководства в отношении формы и содержания отчета (заключения) независимого аудитора, который выдается в результате аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для достижения справедливого представления, в случае, если аудитор может выразить мнение без оговорок (безусловно-положительное мнение) и нет необходимости модифицировать аудиторский отчет (заключение). МСА 800 «Отчет (заключение) независимого аудитора по соглашениям по аудиту специального назначения» устанавливает стандарты и предоставляет руководство в отношении формы и содержания отчета (заключения) независимого аудитора по прочим соглашениям аудита. Данный МСА описывает, как формулировка аудиторского отчета (заключения) модифицируется в следующих ситуациях:

   Факторы, не влияющие на мнение аудитора;

   (а) Пояснительный параграф (привлечение внимания к аспекту).

   Факторы, влияющие на мнение аудитора:

   (а) Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение),

   (б) Отказ от выражения мнения, или

   (в) Отрицательное мнение.

3. Единообразие формы и содержания каждого типа модифицированного отчета (заключения) облегчает понимание этих отчетов (заключений) пользователями. В связи с этим данный

МСА включает рекомендуемую формулировку модифицирующих фраз, используемых при составлении модифицированных отчетов (заключений).

4. Примеры отчетов (заключений) в данном МСА основываются на аудиторском отчете (заключении) по финансовой отчетности общего назначения коммерческой компании. Принципы, касающиеся обстоятельств, когда аудиторский отчет (заключение) необходимо модифицировать, также применимы в отношении отчетов (заключений) по прочим соглашениям, связанным с аудитом исторической финансовой информации, такой как финансовая отчетность общего назначения субъектов отличного характера (например, некоммерческих организаций), а также к соглашениям аудита, описанным в МСА 800. Примеры отчетов (заключений) должны быть адаптированы к таким обстоятельствам.

Факторы, не влияющие на мнение аудитора

5. В определенных обстоятельствах аудиторский отчет (заключение) может быть модифицирован посредством включения пояснительного параграфа, выделяющего аспект, влияющий на финансовую отчетность, который более подробно рассмотрен в примечаниях к финансовой отчетности. Включение такого пояснительного параграфа не влияет на мнение аудитора. Этот параграф желательно включать после параграфа, содержащего мнение аудитора, но до раздела, описывающего прочую ответственность по отчетности, если таковой имеется. Пояснительный параграф обычно указывает на то, что этот аспект не является основанием для включения оговорки в мнение аудитора.

6. **Аудитор должен модифицировать аудиторский отчет (заключение) посредством включения параграфа, указывающего на существенный аспект, касающийся проблем с соблюдением принципа непрерывности деятельности субъекта.**

7. **Аудитор должен рассматривать возможность модификации аудиторского отчета (заключения) посредством включения параграфа в случае значительной неопределенности (не**

касающейся проблемы с соблюдением принципа непрерывности деятельности), устранение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность. Неопределенность - это аспект, последствия которого зависят от будущих действий или событий, не находящихся под непосредственным контролем субъекта, но который может повлиять на финансовую отчетность.

8. Ниже приведен пример пояснительного параграфа в аудиторском отчете (заключении), указывающего на значительную неопределенность:

   «Не внося оговорки в наше мнение, мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности. Компания является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании роялти и убытков. Компания подала встречный иск, сейчас проходят предварительные слушания и разбирательство по обоим искам. Окончательный результат дела не может быть определен в настоящее время, а финансовая отчетность не предусматривает никаких резервов на покрытие обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда».

   (Пример пояснительного параграфа в отношении непрерывности деятельности субъекта изложен в МСА 570 «Непрерывность деятельности»).

9. Включение пояснительного параграфа, акцентирующего внимание на проблеме непрерывности деятельности, или на значительной неопределенности, обычно является достаточным с точки зрения ответственности аудитора по подготовке аудиторского отчета (заключения) по таким вопросам. Тем не менее, в крайних случаях, например в случае наличия нескольких факторов неопределенностей, значительных для финансовой отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения вместо включения пояснительного параграфа.

10. Помимо включения пояснительного параграфа с описанием факторов, влияющих на финансовую отчетность, аудитор может также модифицировать аудиторский отчет (заключение)

посредством включения пояснительного параграфа, желательно после параграфа с выражением мнения аудитора, но до раздела, описывающего любую прочую ответственность, если таковой имеется, в отношении вопросов, отличных от оказывающих влияние на финансовую отчетность. Например, если необходимо изменить прочую информацию в документе, содержащем аудированную финансовую отчетность, а субъект отказывается внести такие изменения, аудитору может включить в аудиторский отчет (заключение) пояснительный параграф, обращающий внимание на существенное несоответствие.

Факторы, влияющие на мнение аудитора

11. Аудитор может не иметь возможность выразить мнение без оговорок (безусловно-положительное мнение), если существует одно из нижеследующих обстоятельств, которые, по суждению аудитора, оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

    (а) Ограничение масштаба работы аудитора; или

    (б) Разногласие с руководством субъекта относительно приемлемости выбранной учетной политики, метода ее применения или адекватности раскрытий в финансовой отчетности.

    Обстоятельства, описанные в пункте (а), могут привести к выражению мнения с оговоркой (условно-положительного мнения) или к отказу от выражения мнения. Обстоятельства, описанные в пункте (б), могут привести к выражению мнения с оговоркой (условно-положительного мнения) или отрицательного мнения. Более подробно эти обстоятельства обсуждаются в параграфах 16-21.

12. ***Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение)*** **следует выражать в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить мнение без оговорок (безусловно-положительное мнение), но влияние любых разногласий с руководством субъекта или ограничение масштаба аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выражать отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.**

Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение) должно содержать выражение «за исключением» влияния аспекта, к которому относится оговорка.

13. ***Отказ от выражения мнения*** **имеет место в тех случаях, когда ограничение масштаба настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.**

14. ***Отрицательное мнение*** **следует выражать в том случае, если влияние какого-либо разногласия с руководством субъекта настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу о том, что внесение оговорки в отчет (заключение) не является достаточным для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера финансовой отчетности.**

15. **Если аудитор выражает мнение, отличное от мнения без оговорок (безусловно-положительного мнения), он должен четко описать все соответствующие существенные причины в отчете (заключении) и, если это возможно, определить количественное выражение возможного влияния на финансовую отчетность.** Обычно эта информация излагается в отдельном параграфе, предшествующем параграфу с выражением мнения или отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию, при ее наличии, в примечаниях к финансовой отчетности.

Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от мнения без оговорок

Ограничение масштаба

16. Иногда ограничение масштаба работы аудитора может налагаться субъектом (например, когда условия соглашения предусматривают, что аудитор не может выполнять аудиторские процедуры, которые он считает необходимыми). Тем не менее, если ограничение, предусмотренное условиями предлагаемого соглашения, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимает такое

ограниченное соглашение аудита, если только это не предусмотрено законодательством. Кроме того, законодательно назначаемый аудитор не должен принимать такое соглашение на проведение аудита в том случае, если такие ограничения препятствуют выполнению установленных законодательством обязанностей аудитора.

17. Ограничение масштаба работы аудитора может быть следствием обстоятельств (например, если временные рамки назначения аудитора таковы, что аудитор не в состоянии лично наблюдать за проведением инвентаризации запасов). Ограничение масштаба также имеет место, если, по мнению аудитора, бухгалтерские записи субъекта неадекватны или если аудитор не может осуществить аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить. В этих обстоятельствах аудитор попытается выполнить разумные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие мнение без оговорок (безусловно-положительное мнение).

18. Если ограничение масштаба работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой (условно-положительного мнения) или отказа от выражения мнения, аудиторский отчет (заключение) должен включать описание ограничения и возможных корректировок в финансовой отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

19. Ниже приведены примеры подобных факторов.

Ограничение масштаба - мнение с оговоркой (условно-положительное мнение)

«Мы провели аудит ... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа, см. параграф 60 МСА 700).

Ответственность за ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности руководства субъекта, см. параграф 60 МСА 700).

Наша ответственность заключается в выражении мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита. *За исключением указанного в нижеприведенном параграфе,* мы провели аудит в соответствии с ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности аудитора, см. параграф 60 МСА 700).

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации запасов по состоянию на 31 декабря 20X1 года, так как эта дата предшествовала нашему назначению в качестве аудиторов Компании. Из-за характера бухгалтерских записей Компании, мы не смогли проверить количество запасов посредством других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количестве запасов, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, содержащего мнение аудитора, см. параграф 60 МСА 700)».

Ограничение масштаба - отказ от выражения мнения

«Мы были привлечены для проведения аудита прилагаемой финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания существенных элементов учетной политики и прочих пояснительных примечаний.

Ответственность за ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности руководства субъекта, см. параграф 60 МСА 700).

(Опустить предложение, в котором описывается ответственность аудитора).

(Параграф, описывающий масштаб аудита, либо опускается, либо изменяется в соответствии с обстоятельствами.)

(Включить, следующий параграф, описывающий ограничение масштаба):

Мы не смогли понаблюдать за инвентаризацией запасов и подтвердить дебиторскую задолженность из-за ограничений масштаба нашей работы, установленных Компанией.)

Вследствие важности аспектов, описанных в предыдущем параграфе, мы не выражаем мнения о финансовой отчетности».

Разногласие с руководством субъекта

20. Аудитор может не согласиться с руководством субъекта по таким вопросам, как приемлемость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытий информации в финансовой отчетности. **Если такое разногласие является существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой (условно-положительное мнение) или отрицательное мнение.**

21. Ниже приведены примеры подобных факторов.

Разногласие по поводу учетной политики - Ненадлежащий метод учета - Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение)

«Мы провели аудит ... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа, см. параграф 60 МСА 700).

Ответственность за ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности руководства субъекта, см. параграф 60 МСА 700).

Наша ответственность заключается в ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности аудитора, см. параграф 60 МСА 700).

Как указано в Примечании X к финансовой отчетности, в данной финансовой отчетности не учтен износ, что, по нашему мнению, не соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. Резерв за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, должен составлять XXX согласно методу прямолинейного начисления износа с использованием годовых норм износа в размере 5% для зданий и 20% для оборудования. Следовательно, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленного износа в размере XXX, а убытки за год и накопленные убытки должны быть увеличены на XXX и XXX соответственно.

По нашему мнению, *за исключением влияния на финансовую отчетность аспектов, изложенных в предыдущем параграфе,* финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, содержащего мнение аудитора, см. параграф 60 МСА 700)».

Разногласие по поводу учетной политики - Неадекватное раскрытие информации - Мнение с оговоркой (условно-положительное мнение)

«Мы провели аудит ... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа, см. параграф 60 МСА 700).

Ответственность за ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности руководства субъекта, см. параграф 60 МСА 700).

Наша ответственность заключается в ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности аудитора, см. параграф 60 МСА 700).

15 января 20X2 года Компания выпустила облигации на сумму XXX с целью финансирования расширения производства. Договор об эмиссии облигаций ограничивает

выплату будущих денежных дивидендов только доходами, полученными после 31 декабря 19X1 года. По нашему мнению, раскрытие этой информации требуется в соответствии с ...[1]

По нашему мнению, *за исключением упущения информации, указанной в предыдущем параграфе,* финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, содержащего мнение аудитора, см. параграф 60 МСА 700)».

Разногласие по поводу учетной политики - Неадекватное раскрытие информации – Отрицательное мнение

«Мы провели аудит ... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа, см. параграф 60 МСА 700).

Ответственность за ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности руководства субъекта, см. параграф 60 МСА 700).

Наша ответственность заключается в ... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа об ответственности аудитора, см. параграф 60 МСА 700).

(Параграф(-ы), описывающий(ие) разногласие).

По нашему мнению, вследствие влияния факторов, изложенных в предыдущем параграфе, финансовая отчетность Компании не дает достоверного и справедливого взгляда (или «не представляет справедливо во всех существенных аспектах») на финансовое положение Компании ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

[1] Указать соответствующие регулирующие положения или законы

Дата вступления в силу

22. Данный МСА вступает в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 710

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Сравнительные показатели	6-19
Сравнительная финансовая отчетность	20-31
Дата вступления в силу	32
Приложение 1. Обсуждение основ представления финансовой отчетности в отношении сравнительных показателей	
Приложение 2. Примеры аудиторских отчетов (заключений)	

Международный стандарт аудита (МСА) 710 «Сравнительные показатели» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», МСА 500 «Аудиторские доказательства» обусловили необходимость внесения соответствующих изменений в МСА 710. Соответствующие изменения были внесены в текст МСА 710 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении обязанностей аудитора, касающихся сравнительных показателей. Данный стандарт не применяется, когда обобщенная финансовая отчетность представляется вместе с аудированной финансовой отчетностью (см. МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» и МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по соглашениям по аудиту специального назначения»).

2. **Аудитор должен определить, соответствуют ли сравнительные показатели во всех существенных отношениях основе представления финансовой отчетности, применимой в отношении аудируемой финансовой отчетности.**

3. Существование различий между основами представления финансовой отчетности различных стран приводит к тому, что сравнительная финансовая информация представляется по-разному в каждой основе представления финансовой отчетности. Сравнительные показатели в финансовой отчетности могут представлять собой суммы (такие как финансовое положение, результаты деятельности, движение денежных средств) и надлежащие раскрытия информации о субъекте более чем за один период, в зависимости от применяемой основы представления. Ниже приведены основы и методы представления, рассматриваемые в данном МСА:

   (a) *Сравнительные данные* - Если суммы и прочие раскрытия за предыдущий период включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в контексте сумм и прочих раскрытий, связанных с текущим периодом (называемых «показателями текущего периода» в целях данного МСА). Эти сравнительные данные не являются полной финансовой отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в

связи с показателями текущего периода.

(б) *Сравнительная финансовая отчетность* - Если суммы и прочие раскрытия за предшествующий период приводятся для сравнения с финансовой отчетностью текущего периода, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

(См. Приложение 1 к данному МСА, где описываются различные основы представления финансовой отчетности.)

4. Сравнительные показатели представляются в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Основные отличия с точки зрения подготовки аудиторских отчетов (заключений) таковы:

   (а) Для сравнительных данных: аудиторский отчет (заключение) имеет отношение только к финансовой отчетности за текущий период; в то время как

   (б) Для сравнительной финансовой отчетности: аудиторский отчет (заключение) имеет отношение к каждому периоду, за который представлена финансовая отчетность.

5. Данный МСА предоставляет руководство в отношении ответственности аудитора, касающейся сравнительных показателей и подготовки отчетов (заключений) по ним, в двух разделах ниже, посвященных различным основам представления финансовой отчетности.

Сравнительные данные

Ответственность аудитора

6. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительные данные отвечают требованиям применяемой основы представления финансовой отчетности.** Масштаб аудиторских процедур, осуществляемых в отношении сравнительных данных, значительно меньше масштаба аудита данных за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих данных. При этом аудитор определяет:

   (а) Соответствует ли учетная политика в отношении сравнительных данных учетной политике данных текущего

периода, либо были сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация; и

(б) Согласуются ли сравнительные данные с суммами и прочими раскрытиями, представленными за предыдущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

7. Если финансовая отчетность за предыдущий период аудировалась другим аудитором, новый аудитор оценивает, отвечают ли сравнительные данные условиям, изложенным в параграфе 6 выше, и следует руководству, представленному в МСА 510 «Первичные соглашения - начальные сальдо».

8. Если финансовая отчетность за предыдущий период не аудировалась, новый аудитор, тем не менее, определяет, отвечают ли сравнительные данные условиям, изложенным в параграфе 6 выше, и следует руководству, представленному в МСА 510 «Первичные соглашения - начальные сальдо».

9. Если аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительных данных при проведении аудита за текущий период, аудитор выполняет дополнительные процедуры, которые являются надлежащими в данных обстоятельствах.

Представление отчета

10. Если сравнительные показатели представлены в виде сравнительных данных, аудитор должен подготовить аудиторский отчет (заключение), в котором сравнительные показатели отдельно не указаны, поскольку аудитор выражает мнение о финансовой отчетности за текущий период в целом, включая сравнительные данные.

11. Аудиторский отчет (заключение) содержит специальные указания на сравнительные данные только в случаях, предусмотренных в параграфах 12, 13, 15(б), и 16-19.

12. Если ранее выпущенный аудиторский отчет (заключение) а предыдущий период содержал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, и аспект, повлекший модификацию отчета:

(а) Не был разрешен, что приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по данным текущего периода, тогда аудиторский отчет (заключение) должен быть также модифицирован и в отношении сравнительных данных; или

(б) Не был разрешен, но это не приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по данным текущего периода, тогда аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован в отношении сравнительных данных.

13. Если ранее выпущенный аудиторский отчет (заключение) за предыдущий период включал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, а аспект, повлекший модификацию, был решен и надлежащим образом отражен в финансовой отчетности, в отчете (заключении) за текущий период обычно не делаются ссылки на прошлую модификацию. Тем не менее, если аспект является существенным для текущего периода, аудитор может включить пояснительный параграф, разъясняющий ситуацию.

14. При проведении аудита финансовой отчетности за текущий период аудитор, при некоторых необычных обстоятельствах, может узнать о существенных искажениях, влияющих на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой было ранее был выпущен немодифицированный отчет.

15. **В таких обстоятельствах аудитор должен учитывать руководящие указания МСА 560 «Последующие события» и:**

(а) Если финансовая отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована заново с новым аудиторским отчетом (заключением), аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства того, что сравнительные данные согласуются с данными пересмотренной финансовой отчетности; или

(б) Если финансовая отчетность за предыдущий период не пересматривалась и не была заново опубликована, а сравнительные данные не были заново представлены надлежащим образом и (или) не были сделаны надлежащие раскрытия информации, аудитор должен

выдать модифицированный отчет (заключение) по финансовой отчетности за текущий период, модифицированный относительно сравнительных данных, включенных в данную финансовую отчетность.

16. Если в случаях, описанных в параграфе 14, финансовая отчетность за предыдущий период не пересматривалась и аудиторский отчет (заключение) не переиздавался, но сравнительные данные представлены заново надлежащим образом и (или) сделаны надлежащие раскрытия информации в финансовой отчетности за текущий период, аудитор может включить пояснительный параграф, описывающий обстоятельства со ссылкой на соответствующие раскрытия информации. В этой связи аудитор также принимает во внимание руководящие указания МСА 560.

Последующий аудитор - дополнительные требования

Финансовая отчетность за предыдущий период, аудированная другим аудитором

17. В некоторых юрисдикциях новому аудитору разрешается сослаться в своем аудиторском отчете (заключении) за текущий период на аудиторский отчет (заключение) предшествующего аудитора по сравнительным данным. **Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, отчет (заключение) нового аудитора должно содержать указание на:**

(а) То, что аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором;

(б) Тип отчета (заключения), выданного предшествующим аудитором. Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо указать причину модификации; и

(в) Дату этого отчета (заключения).

Неаудированная финансовая отчетность за предыдущий период

18. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, новый аудитор должен указать в аудиторском отчете (заключении), что сравнительные данные не аудировались. Такое заявление, однако, не освобождает аудитора от соблюдения требования о выполнении соответствующих аудиторских процедур в отношении входящих сальдо текущего

периода. Желательно четкое раскрытие в финансовой отчетности того факта, что сравнительные данные не аудировались.

19. **В случае, если новый аудитор обнаруживает, что сравнительные данные существенно искажены, он должен потребовать от руководства субъекта их пересмотра, и если руководство субъекта отказывается сделать это, надлежащим образом модифицировать аудиторский отчет (заключение).**

Сравнительная финансовая отчетность

Ответственность аудитора

20. **Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительная финансовая отчетность соответствует требованиям применяемой основы представления финансовой отчетности.** При этом аудитору следует определить:

    (а) Соответствует ли учетная политика предыдущего периода учетной политике текущего периода, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация; и

    (б) Согласуются ли данные за предыдущий период с суммами и прочими раскрытиями, представленными за предыдущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

21. Если финансовая отчетность за предыдущий период аудировалась другим аудитором, новый аудитор проверяет соответствует ли сравнительная финансовая отчетность условиям, изложенным в параграфе 20 выше, и следует руководству, представленному в МСА 510 «Первичные соглашения – начальные сальдо».

22. Если финансовая отчетность за предыдущий период не аудировалась, новый аудитор, тем не менее, определяет, отвечает ли сравнительная финансовая отчетность условиям, изложенным в параграфе 20 выше, и следует руководству, представленному в МСА 510.

23. Если аудитору становится известно о возможном существенном искажении данных за предыдущий год при выполнении им аудита за текущий период, аудитор осуществляет дополнительные

процедуры, которые являются надлежащими в данных обстоятельствах.

Подготовка отчета (заключения)

24. **Если сравнительные показатели представлены в виде сравнительной финансовой отчетности, аудитор должен подготовить заключение, в котором конкретно указаны сравнительные показатели, так как аудиторское мнение выражается отдельно о финансовой отчетности, представленной за каждый отдельный период.** Поскольку аудиторский отчет (заключение) по сравнительной финансовой отчетности применяется к каждой отдельной представленной финансовой отчетности, аудитор может выразить мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от мнения или включить пояснительный параграф по отношению к одной или нескольким финансовым отчетностям за один или несколько периодов, и в то же время выдать иные типы отчета (заключения) по другим финансовым отчетностям.

25. **Если при составлении отчета (заключения) по финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период мнение о такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного, аудитор должен раскрыть в пояснительном параграфе сущность причин различия во мнениях.** Это может произойти, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период.

Последующий аудитор - дополнительные требования

Финансовая отчетность за предыдущий период аудированная другим аудитором

26. **Если финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором:**

    (a) **Предшествующий аудитор может повторно составить аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период, при этом новый аудитор составляет отчет (заключение) только за текущий период; или**

(б) Отчет (заключение), составленное последующим аудитором, должно содержать указание на то, что предыдущий период аудировался другим аудитором, а отчет (заключение) последующего аудитора должен указывать:

(i) Тот факт, что финансовая отчетность за предыдущий период аудировалась другим аудитором;

(ii) Тип отчета (заключения), выданного предшествующим аудитором, и если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо указать причину модификации; и

(iii) Дату предыдущего отчета.

27. При проведении аудита финансовой отчетности за текущий период последующий аудитор, при некоторых необычных обстоятельствах, может узнать о существенных искажениях, влияющих на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выдал отчет (заключение) без модификации.

28. **В подобных случаях последующий аудитор должен обсудить данный вопрос с руководством субъекта и, после получения разрешения руководства субъекта, обратиться к предшествующему аудитору с предложением о повторном составлении финансовой отчетности за предыдущий период. Если предшествующий аудитор соглашается выдать новый аудиторский отчет (заключение) по пересчитанной финансовой отчетности за предыдущий период, аудитор должен следовать указаниям, изложенным в параграфе 26.**

29. Если в случае, описанном в параграфе 27, предшествующий аудитор не соглашается с предлагаемым повторным составлением или отказывается выпустить заново аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период, то во вводном параграфе аудиторского отчета (заключения) можно указать на то, что предшествующий аудитор подготовил аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период до ее пересчета. Кроме того, если

последующий аудитор проводит аудит и выполняет аудиторские процедуры, достаточные для того, чтобы убедиться в целесообразности корректировок при пересчете, аудитор может включить следующий параграф в свой отчет (заключение):

> *«Мы также провели аудит корректировок, описанных в Примечании X, которые были сделаны при пересчете финансовой отчетности за 19X1 г. По нашему мнению, такие корректировки имеют надлежащий характер и были внесены 'должным образом.»*

Неаудированная финансовая отчетность за предыдущий период

30. **Если финансовая отчетность за предыдущий период не аудировалась, последующий аудитор должен указать в аудиторском отчете (заключении), что сравнительная финансовая отчетность не аудировалась.** Такое заявление, однако, не освобождает аудитора от соблюдения требования о выполнении соответствующих аудиторских процедур в отношении входящих сальдо текущего периода. Желательно четкое раскрытие в финансовой отчетности того факта, что сравнительная финансовая отчетность не аудировалась.

31. **В случае, если последующий аудитор обнаруживает, что неаудированные показатели за предыдущий период существенно искажены, он должен потребовать, чтобы руководство субъекта пересмотрело показатели за предыдущий период либо, если руководство субъекта отказывается сделать это, аудитору следует надлежащим образом модифицировать аудиторский отчет (заключение)**

Дата вступления в силу

32. Данный МСА действителен в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Приложение 1

Обсуждение основ представления финансовой отчетности в отношении сравнительных показателей

1. Сравнительные показатели за один или несколько предыдущих периодов обеспечивают пользователей финансовой отчетности информацией, необходимой для определения тенденций и изменений, которые оказывают влияние на деятельность субъекта в течение определенного периода времени.
2. В соответствии с основами представления финансовой отчетности (как явными, так и неявными), действующими во многих странах, сопоставимость и последовательность применения являются желательными качествами финансовой информации. Используя более общие термины, сопоставимость – это качество, подразумевающее наличие общих определенных характеристик, в то время как сравнение представляет собой обычно количественную оценку общих характеристик. Последовательность применения - это качество взаимосвязи между двумя показателями бухгалтерского учета. Последовательность (например, постоянство используемых в разные периоды принципов бухгалтерского учета, продолжительность отчетных периодов и т.д.) является обязательным условием для достоверной сопоставимости.
3. Существует два типа основ представления финансовой отчетности для сравнительных показателей: сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность.
4. В соответствии с основой представления по типу сравнительных данных, сравнительные данные за предыдущий(ие) период(ы) являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны читаться вместе с суммами и раскрытиями информации за текущий период. Уровень детализации, представленный в соответствующих суммах и раскрытиях, определяется главным образом степенью взаимосвязи с данными текущего периода.
5. В соответствии с основой представления по типу сравнительной финансовой отчетности, сравнительная финансовая отчетность за предыдущий(ие) период(ы) считается отдельной финансовой

отчетностью. Соответственно, уровень информации, которая содержится в такой сравнительной финансовой отчетности (включая все суммы отчетности, раскрытия, сноски и другие пояснительные материалы в зависимости от их значимости), приближается к уровню информации, представленной в финансовой отчетности за текущий период.

Приложение 2

Примеры аудиторских отчетов (заключений)

Пример А: Сравнительные данные: Пример аудиторского отчета (заключения) для случаев, изложенных в параграфе 12 (а)

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)
(СООТВЕТСТВУЮЩИЙ АДРЕСАТ)

Мы провели аудит прилагаемого[1] баланса Компании АВС по состоянию на 31 декабря 19Х1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство Компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо дать ссылку на применимые национальные стандарты или практику). Данные стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку применяемых принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения.

Как указано в Примечании Х к финансовой отчетности, в данной финансовой отчетности не учтен износ, что, по нашему мнению, не соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (или применимых национальных стандартов). Это является результатом решения, принятого руководством в начале предыдущего финансового года, что заставило нас дать мнение с оговоркой по поводу финансовой отчетности за предыдущий год. В соответствии с методом прямолинейного начисления износа с использованием годовых норм

[1] Может быть дана ссылка на номера страниц.

износа в размере 5% для зданий и 20% для оборудования, убытки за год должны быть увеличены на XXX в 19X1 году и на XXX в 19X0 году, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленной амортизации в размере XXX в 19X1 году и XXX в 19X0 году, и накопленные убытки должны быть увеличены на XXX в 19X1 году и на XXX в 19X0 году.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность аспекта, изложенного в предыдущем параграфе, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 19X1 года, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с…[2]. (и в соответствии с…[3]).

АУДИТОР

Дата

Адрес

[2] Необходимо указать Международные стандарты финансовой отчетности или применимые национальные стандарты.

[3] Ссылка на применимые регулирующие положения или законы.

Пример Б: Сравнительные показатели: Пример аудиторского отчета (заключения) для случаев, изложенных в параграфе 12 (б)

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)

(СООТВЕТСТВУЮЩИЙ АДРЕСАТ)

Мы провели аудит прилагаемого[4] баланса Компании АВС по состоянию на 31 декабря 19Х1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство Компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо дать ссылку на применимые национальные стандарты или практику). Данные стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку применяемых принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения.

Так как мы были назначены в качестве аудиторов Компании в течение 19Х0 года, мы не наблюдали за проведением инвентаризации запасов по состоянию на начало (периода), а также не смогли проверить количество запасов посредством других альтернативных процедур. Так как начальное сальдо счета запасов является исходными данными при определении результатов деятельности, мы не смогли определить, необходимо ли вносить корректировки в результаты деятельности и нераспределенную прибыль на начало периода для 19Х0 года. Наш аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за (период),

[4] Может быть дана ссылка на номера страниц.

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

закончившийся (дата баланса) 19X0 года был модифицирован соответствующим образом.

По нашему мнению, за исключением влияния на соответствующие показатели за 19X0 год корректировок (если бы таковые потребовались) в отношении результатов деятельности за (период), закончившийся 19X0 г., которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить начальные запасы о состоянию на..., финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение компании о состоянию на 31 декабря 19X1 г., результаты ее финансовой деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с...[5] (и в соответствии с...[6]).

АУДИТОР

Дата

Адрес

[5] Необходимо указать Международные стандарты финансовой отчетности или применимые национальные стандарты.

[6] Ссылка на применимые регулирующие положения или законы.

Пример B: Сравнительная финансовая отчетность: Пример аудиторского отчета (заключения) для случаев, изложенных в параграфе 24

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)

(СООТВЕТСТВУЮЩИЙ АДРЕСАТ)

Мы провели аудит прилагаемого[7] баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 19X1 года и на 31 декабря 19X0 года,. и соответствующие отчеты о прибылях и убытках и движении денежных средств за года, закончившиеся на указанные даты. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании. В наши обязанности входит выражение мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита.

Мы провели наш аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо дать ссылку на применимые национальные стандарты или практику). Эти стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения.

Как указано в Примечании X к финансовой отчетности, в данной финансовой отчетности не учтен износ, что, по нашему мнению, не соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (или применимых национальных стандартов). В соответствии с методом прямолинейного начисления износа с использованием годовых норм износа в размере 5% для зданий и 20% для оборудования, убытки за год должны быть увеличены на XXX в 19X1 году и на XXX в 19X0, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленной амортизации в размере XXX в 19X1

[7] Может быть дана ссылка на номера страниц.

г. и XXX в 19X0 г., убытки за год должны быть увеличены на XXX в 19X1 г. и XXX в 19X0 г., а накопленные убытки должны быть увеличены на XXX в 19X1 г. и XXX в 19X0 г.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность аспекта, изложенного в предыдущем абзаце, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и 19X0 г., результаты ее финансовой деятельности и движение денежных средств за года, закончившиеся на указанные даты, в соответствии с.. .[8] (и в соответствии с.. .[9]).

АУДИТОР

Дата

Адрес

[8] Необходимо указать Международные стандарты финансовой отчетности или применимые национальные стандарты

[9] Ссылка на применимые регулирующие положения или законы.

Пример Г: Сравнительные показатели: Пример аудиторского отчета (заключения) для случаев, изложенных в параграфе 17

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)

(СООТВЕТСТВУЮЩИЙ АДРЕСАТ)

Мы провели аудит прилагаемого[10] баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и соответствующие отчеты о прибылях и убытках и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании. В наши обязанности входит выражение мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита. Финансовая отчетность компании о состоянию на 31 декабря 19X0 г. аудировалась другим аудитором, аудиторский отчет (заключение) которого датирован 31 марта 19X1 г. и содержит безусловно-положительное мнение о данной финансовой отчетности.

Мы провели наш аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо дать ссылку на применимые национальные стандарты или практику). Эти стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г., результаты ее финансовой

[10] Может быть дана ссылка на номера страниц.

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с[11]... (и в соответствии с... [12]).

Дата

Адрес

[11] Необходимо указать Международные стандарты финансовой отчетности или применимые национальные стандарты.

[12] Ссылка на применимые регулирующие положения или законы

Пример Д: Сравнительная финансовая отчетность: Пример аудиторского отчета (заключения) для случаев, изложенных в параграфе 26 б

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)
(СООТВЕТСТВУЮЩИЙ АДРЕСАТ)

Мы провели аудит прилагаемого[13] баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и соответствующие отчеты о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании. В наши обязанности входит выражение мнения об этой финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Финансовая отчетность компании по состоянию на 31 декабря 19X0 г. аудировалась другим аудитором, аудиторский отчет (заключение) которого датирован 31 марта 19X1 г. и содержит мнение с оговоркой, по причине разногласия относительно достаточности резерва по сомнительной дебиторской задолженности.

Мы провели наш аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (либо дать ссылку на применимые национальные стандарты или практику). Эти стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения.

Указанная дебиторская задолженность все еще не погашена по состоянию на 31 декабря 19X1 г., и в финансовой отчетности не предусмотрено резерва на покрытие потенциальных убытков. Следовательно, резерв по сомнительной дебиторской задолженности по

[13] Может быть дана ссылка на номера страниц.

СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

состоянию на 31 декабря 19X1 и 19X0 гг. должен быть увеличен на XXX, чистая прибыль за 19X0 г. - уменьшена на XXX, а нераспределенная прибыль по состоянию на 31 декабря 19X1 и 19X0 гг. - уменьшена на XXX.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность аспекта, изложенного в предыдущем абзаце, финансовая отчетность за 19X1 г., упомянутая выше, дает достоверный и справедливый взгляд (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г., результаты ее финансовой деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с... [14](и в соответствии с...[15]).

АУДИТОР

Дата

Адрес

[14] Необходимо указать Международные стандарты финансовой отчетности или применимые национальные стандарты

[15] Ссылка на применимые регулирующие положения или законы.

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ АУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-8
Доступ к прочей информации	9
Рассмотрение прочей информации	10
Существенные несоответствия	11-13
Существенные искажения фактов	14-18
Доступность прочей информации после даты аудиторского отчета (заключения)	19-23

Международный стандарт аудита (МСА) 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

* МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений», МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков», а также МСА 500 «Аудиторские доказательства», вызвали необходимость внесения изменений в МСА 720. Эти изменения были внесены в текст МСА 720 и вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты.

Положения проекта «Ясность» КМСАВУ были применены к МСА 720. МСА 720 (Предложенный в новой редакции) «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» изложен в Части II *Сборника международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики.* Он вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты.

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ АУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторский отчет (заключение) и которая содержится в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность. Данный МСА применяется в отношении годового отчета, но он может применяться и в отношении других документов, например используемых при предложениях ценных бумаг.

2. **Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с аудированной финансовой отчетностью.**

3. «Существенное несоответствие» имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в аудированной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой отчетности.

4. Обычно субъект публикует на ежегодной основе документ, включающий аудированную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением) по ней. Такой документ обычно называется «годовой отчет». При его опубликовании субъект может также включить либо в соответствии с законодательством, либо по традиции, прочую информацию как финансового, так и нефинансового характера. Для целей данного МСА такая прочая информация финансового и нефинансового характера называется «прочей информацией».

5. Примерами прочей информации являются отчет руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, о деятельности субъекта, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, финансовые коэффициенты, имена должностных лиц и директоров, а также выборочные квартальные данные.

6. В некоторых случаях, аудитор имеет предусмотренные законодательством или контрактом обязательства по предоставлению особого отчета (заключения) о прочей информации. В других случаях аудитор не имеет такого обязательства. Тем не менее, аудитору следует рассмотреть прочую информацию при составлении отчета (заключения) по финансовой отчетности, так как достоверность аудированной финансовой отчетности может быть поставлена под сомнение в результате наличия несоответствий между аудированной финансовой отчетностью и прочей информацией.

7. Некоторые юрисдикции требуют от аудитора применения особых процедур в отношении определенной прочей информации. Например, дополнительных данных и промежуточной финансовой информации. Если подобная информация отсутствует или является недостаточной, то от аудитора может потребоваться указать это в аудиторском отчете (заключении).

8. Если существует обязательство по составлению отчета (заключения) о прочей информации, то ответственность аудитора определяется характером соглашения, местным законодательством и профессиональными стандартами. Если обязанности аудитора включают проведение обзора прочей информации, аудитор должен следовать руководствам, касающимся соглашений по обзору, представленным в соответствующих МСА.

Доступ к прочей информации

9. Для того чтобы аудитор мог ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, требуется своевременный доступ к подобной информации. Поэтому аудитор должен договориться с субъектом о получении данной информации до даты аудиторского (отчета) заключения. В определенных обстоятельствах не вся прочая информация может оказаться доступной до вышеуказанной даты. В подобных случаях аудитор должен следовать указаниям, изложенным в параграфах 20-23.

Рассмотрение прочей информации

10. Цель и масштаб аудита финансовой отчетности формулируются исходя из условия, в соответствии с которым обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском отчете

(заключении). Соответственно, аудитор не обязан специально определять, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Существенные несоответствия

11. **Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенные несоответствия, он должен определить, необходимо ли вносить поправки в аудированную финансовую отчетность или в прочую информацию.**

12. **Если необходимо внести поправки в аудированную финансовую отчетность, но субъект отказывается вносить поправки, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.**

13. **Если необходимо внести поправки в прочую информацию, но субъект отказывается вносить поправки, аудитор должен рассмотреть необходимость включения в аудиторский отчет (заключение) пояснительный параграф, описывающий существенное несоответствие, либо предпринять другие меры.** Предпринятые меры, такие, как отказ от выдачи аудиторского отчета (заключения) или несогласие продолжать аудит, будут зависеть от особенностей ситуации, а также от характера и существенности несоответствия. Аудитор должен также рассмотреть вопрос об обращении за юридической помощью в отношении дальнейших действий.

Существенные искажения фактов

14. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитор может обнаружить явное существенное искажение фактов.

15. Для целей данного МСА «существенное искажение факта» в прочей информации имеет место тогда, когда подобная информация, не имеющая отношения к содержанию аудированной финансовой отчетности, изложена или представлена неверно.

16. **Если аудитор обнаружит, что прочая информация содержит существенные искажения фактов, он должен обсудить этот аспект с руководством субъекта.** Во время обсуждения данного аспекта с руководством субъекта аудитор может и не определить,

насколько достоверны прочая информация и ответы руководства субъекта на запросы аудитора, поэтому он должен решить, существуют ли значительные различия в суждениях или мнениях.

17. **Если аудитор по-прежнему полагает, что существует явное существенное искажение фактов, он должен попросить руководство субъекта проконсультироваться с компетентной третьей стороной, такой, как юридический консультант субъекта, и должен принять во внимание полученные рекомендации.**

18. **Если аудитор приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, но руководство субъекта отказывается устранить его, аудитор должен подумать о принятии дальнейших соответствующих мер.** Принимаемые меры могут включать уведомление лиц субъекта, наделенных руководящими полномочиями, посредством документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Доступность прочей информации после даты аудиторского отчета (заключения)

19. Когда аудитор не имеет доступа ко всей прочей информации до даты аудиторского отчета (заключения), он должен ознакомиться с ней при первой возможности, чтобы впоследствии выявить существенные несоответствия.

20. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенное несоответствие или обнаруживает явное существенное искажение фактов, он должен определить, есть ли необходимость в пересмотре аудированной финансовой отчетности или прочей информации.

21. Если надлежащим является пересмотр аудированной финансовой отчетности, то необходимо следовать руководству, аудитор следует руководству, изложенному в МСА 560 «Последующие события».

22. Если необходим пересмотр прочей информации и субъект согласен на его проведение, аудитор должен выполнить процедуры,

необходимые в данных обстоятельствах. Аудиторские процедуры могут включать обзорную проверку шагов, предпринимаемых руководством субъекта с целью информирования лиц, получивших ранее опубликованную финансовую отчетность, аудиторский отчет (заключение) по ней и прочую информацию, о проведении пересмотра.

23. **В случае, если пересмотр прочей информации необходим, а руководство субъекта отказывается от его проведения, аудитор должен подумать о принятии соответствующих дальнейших мер.** Предпринимаемые действия могут включать такие шаги, как уведомление лиц субъекта, наделенных руководящими полномочиями, посредством документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Применение в государственном секторе

1. *Данный МСА применяется в контексте аудита финансовой отчетности. В государственном секторе аудитор может иметь предусмотренное законодательством или договорам обязательство по предоставлению отчета (заключения) о прочей информации. Как указано в параграфе 8 данного МСА, процедуры, изложенные в данном МСА, не удовлетворяют законодательным или другим аудиторским требованиям, например, в отношении выражения мнения по поводу достоверности показателей деятельности или прочей информации, содержащейся в годовом отчете. Было бы неуместным применять данный МСА в тех случаях, когда аудитор обязан выразить мнение о вышеупомянутой информации. При отсутствии особых аудиторских требований в отношении «прочей информации» следует применять общие принципы, содержащиеся в данном МСА.*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 800

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

(Вступает в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений) датированных 31 декабря 2006 года или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Общие соображения	3-8
Отчеты (заключения) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов	9-11
Отчеты (заключения) по компоненту финансовой отчетности	12-16
Отчеты (заключения) о соответствии контрактным договоренностям	17-19
Отчеты (заключения) по обобщенной финансовой отчетности	20-24
Дата вступления в силу	25
Приложение 1. Примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов	
Приложение 2. Примеры отчетов (заключений) по компонентам финансовой отчетности	
Приложение 3. Примеры отчетов (заключений) о соответствии	
Приложение 4. Примеры отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности	

* МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» обусловил необходимость внесения соответствующих изменений в МСА 800. Соответствующие изменения были внесены в текст МСА 800 и вступают в силу в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 г. или после этой даты.

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Международный стандарт аудита (МСА) 800 «Аудиторский отчет (заключение) по соглашениям по аудиту специального назначения» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в связи с соглашениями на аудит специального назначения, включая:

   - Полный комплект финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов;
   - Компонент полного комплекта финансовой отчетности общего или специального назначения, как, например, отдельный финансовый отчет, определенные счета, элементы счетов или статьи финансовой отчетности;
   - Соответствие контрактным договоренностям; и
   - Обобщенную финансовую отчетность.

   Данный МСА не применяется для соглашений, предусматривающих проведение обзора, согласованных процедур или компиляцию.

2. **Аудитор должен проверить и оценить выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств, полученных в ходе работы по соглашениям на аудит специального назначения, в качестве основы для выражения мнения. Отчет (заключение) должен содержать ясно выраженное в письменном виде мнение.**

Общие соображения

3. Характер, сроки выполнения и масштаб работ, которые необходимо выполнить по соглашению на аудит специального назначения будут различны в зависимости от обстоятельств. **До того, как приступить к работе по соглашению на аудит специального назначения, аудитор должен убедиться в достижении согласия с клиентом относительно точного характера соглашения, а также формы и содержания отчета (заключения), который будет выпущен.**

4. При планировании аудиторской работы аудитору необходимо четко понимать цель, для которой будет использоваться та

информация, по которой готовится отчет (заключение), и знать, кто, скорее всего, будет ею пользоваться. Во избежание использования аудиторского отчета (заключения) для тех целей, для которых он не предназначен, аудитор может указать в отчете (заключении), цель, для которой он подготовлен, и изложить любые ограничения относительно его распространения и использования.

5. **Отчет (заключение) аудитора в рамках соглашения на аудит специального назначения, кроме отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности, должен содержать следующие основные элементы, обычно в следующей форме:**

   (а) Заголовок[1];

   (б) Адресат;

   (в) Вступительный или вводный параграф, включающий:

      (i) Указание на аудированную финансовую информацию; и

      (ii) Заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора;

   (г) Параграф, определяющий масштаб аудита (описание характера аудита), включая:

      (i) Ссылку на МСА, применяемые к соглашениям на аудит специального назначения или соответствующие национальные стандарты или практику; и

      (ii) Описание работы, выполненной аудитором;

   (д) Параграф, выражающий мнение по финансовой информации;

   (е) Дата отчета (заключения);

[1] Было бы уместным использовать термин «независимый аудитор» в заголовке для того, чтобы отличить аудиторский отчет (заключение) от отчетов, которые могут быть составлены прочими лицами, такими, как должностные лица субъекта, или от отчетов других аудиторов, которые могут не придерживаться этических требований, которых придерживается независимый аудитор.

(ж) Адрес аудитора; и

(з) Подпись аудитора.

Желательно соблюдать единообразие формы и содержания аудиторского отчета (заключения), поскольку это способствует лучшему пониманию его читателем.

6. В случае, если субъект представляет финансовую информацию правительственным органам, доверительным собственникам (управляющим), страховщикам и другим субъектам, может быть предписана форма аудиторского отчета (заключения). Такие предписанные отчеты (заключения) могут не соответствовать требованиям данного МСА. Например, предписанный отчет (заключение) может требовать заверения фактов, в то время как уместным является выражение мнения, он также может требовать выражения мнения по вопросам, выходящим за рамки аудита, или может не включать существенные формулировки. **Если требуется представить отчет (заключение) в предписанной форме, то аудитор должен рассмотреть содержание и формулировки предписанного отчета (заключения) и, в случае необходимости, внести необходимые поправки в соответствии с требованиями данного МСА, либо изменяя формулировки, либо прилагая отдельный отчет.**

7. В случае, если информация, по которой аудитор должен представить отчет (заключение), основана на положениях соглашения, аудитору необходимо определить, не были ли сделаны руководством субъекта значимые интерпретации соглашения при подготовке информации. Интерпретация считается значимой, когда принятие другой обоснованной интерпретации вызывает существенные различия в финансовой информации.

8. **Аудитор должен проверить, ясно ли раскрыты в финансовой информации все существенные моменты в толковании соглашения, на которых основывается финансовая информация.** В аудиторском отчете (заключении) по соглашению на аудит специального назначения аудитор может сделать ссылку на примечания к финансовой информации, где описываются такие толкования.

Отчеты (заключения) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии со всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов

9. Всеобъемлющая основа бухгалтерского учета состоит из ряда критериев, используемых при подготовке финансовой отчетности, которые применяются в отношении всех существенных статей и имеют под собой прочную основу. В соответствии с МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», финансовая отчетность, предназначенная не для общих информационных нужд широкого круга пользователей, может быть подготовлена в соответствии с потребностями в финансовой информации определенного круга пользователей. В таких обстоятельствах, информация, необходимая таким пользователям, определяет применимую основу представления финансовой отчетности (которая определена в данном МСА как «прочая всеобъемлющая основа бухгалтерского учета»). Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с такой основой представления финансовой отчетности, может быть единственной финансовой отчетностью, подготовленной субъектом, и, в данных обстоятельствах часто используется другими пользователями, кроме тех, для кого предназначена указанная основа представления финансовой отчетности. Несмотря на широкое распространение финансовой отчетности в подобных обстоятельствах, она все же считается предназначенной для представления финансовой информации определенного круга пользователей в целях данного МСА. Кроме того, несмотря на то, что круг пользователей может быть не определен, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой представления, не предназначенной для достижения достоверного представления, также считается подготовленной в соответствии с прочей всеобъемлющей основой бухгалтерского учета. Основы представления финансовой отчетности, предназначенные для удовлетворения потребностей определенного круга пользователей, включают следующее:

- Налоговую базу, используемую субъектом для подготовки комплекта финансовой отчетности, прилагаемой к налоговой

декларации субъекта.

- Основу бухгалтерского учета, основанную на кассовом методе учета информации о денежных потоках, подготовка которой может потребоваться от компании по кредиторам.
- Положения о финансовой отчетности, установленные государственным органом регулирования для подготовки комплекта финансовой отчетности.

10. **Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с прочей всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, должен содержать заявление, указывающее на применяемые основы бухгалтерского учета или включающее ссылку на примечания к финансовой отчетности, содержащие такую информацию. Во мнении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с указанными основами бухгалтерского учета** Термины, используемые для выражения аудиторского мнения, таковы: «дает достоверный и справедливый взгляд» или «представляет справедливо во всех существенных аспектах»; указанные термины являются эквивалентными. В Приложении 1 к данному МСА приводятся примеры аудиторских отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с прочими всеобъемлющими основами бухгалтерского учета.

11. Аудитор должен рассмотреть, ясно ли для читателя (пользователя) из заголовка или примечания к финансовой отчетности, что данная отчетность не подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности или общепринятыми принципами бухгалтерского учета, опубликованными организациями-разработчиками стандартов. Например, финансовый отчет на основе налогообложения может быть озаглавлен «Отчет о прибылях и убытках - основа расчета подоходного налога». **Если финансовая отчетность, подготовленная на прочей всеобъемлющей основе, не имеет соответствующего заголовка или основа бухгалтерского учета неадекватно раскрыта, то аудитор должен составить надлежащий модифицированный отчет.**

Отчеты (заключения) по компоненту финансовой отчетности

12. От аудитора может потребоваться выражение мнения по одному или нескольким компонентам финансовой отчетности, например, по отдельному финансовому отчету, такому как баланс, отчет о дебиторской задолженности, запасах, расчетах бонуса работникам или резервах по подоходному налогу. Компонент может быть подготовлен с учетом потребностей в финансовой информации определенных пользователей и иметь ограниченное распространение или может быть предназначен для удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей и, следовательно, может быть подготовлен в соответствии с релевантными требованиями применимой основы представления финансовой отчетности. Такой тип соглашения может приниматься как отдельное соглашение или вместе с аудитом финансовой отчетности субъекта (см. Прочие требования по отчетности, изложенные в МСА 720 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения»). Однако, данный тип соглашения не предполагает подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности в целом и, соответственно, аудитор будет выражать мнение только в отношении того, подготовлен ли компонент отчетности, во всех существенных аспектах, в соответствии с установленным методом учета.

13. Многие статьи финансовой отчетности взаимосвязаны, например, продажи и дебиторская задолженность, запасы и кредиторская задолженность. Соответственно, при подготовке аудиторского отчета (заключения) о компоненте финансовой отчетности аудитор не всегда способен изолированно анализировать предмет аудита, и ему необходимо также проверить прочую финансовую информацию. **При определении масштаба соглашения аудитор должен определить те статьи финансовой отчетности, которые взаимосвязаны и могут оказать существенное влияние на информацию, по поводу которой должно быть выражено мнение аудита.**

14. **Аудитор должен принять во внимание концепцию существенности в отношении компонента финансовой отчетности, по которому готовится отчет (заключение).**

Например, сальдо отдельного счета дает меньшую основу для определения существенности по сравнению с финансовой отчетностью, взятой в целом. Следовательно, проверка будет носить более масштабный характер, чем при проверке того же компонента в связи с составлением отчета (заключения) по финансовой отчетности в целом.

15. **Аудиторский отчет (заключение) по компоненту финансовой отчетности должен включать указание на применимую основу представления финансовой отчетности, в соответствии с которой этот компонент представлен, или ссылку на соглашение, определяющее такую основу. Во мнении должно быть указано, подготовлен ли компонент во всех существенных отношениях в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности или указанной основой бухгалтерского учета.** В Приложении 2 к данному МСА приведены примеры аудиторских отчетов (заключений) по компонентам финансовой отчетности.

16. **При выражении отрицательного мнения или отказе от выражения мнения по поводу финансовой отчетности в целом аудитору следует готовить отчет (заключение) по компонентам финансовой отчетности только в том случае, если эти компоненты не настолько обширны, что составляют большую часть такой финансовой отчетности.** В противном случае может произойти искажение смысла отчета (заключения) относительно финансовой отчетности в целом.

Отчеты (заключения) о соблюдении контрактных договоренностей

17. От аудитора может потребоваться составить отчет (заключение) об исполнении субъектом определенных аспектов контрактных договоренностей, например, договоров о выпуске облигаций или соглашений о займе. Подобные соглашения обычно требуют от субъекта соответствия определенным условиям, таким как выплата процентов, поддержание на определенном уровне финансовых коэффициентов, ограничения на выплату дивидендов и использование доходов от продажи имущества.

18. **Соглашения, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия деятельности субъекта определенным**

требованиям контрактных договоренностей, следует выполнять только в том случае, если аспекты соответствия в целом имеют отношение к финансовым вопросам и вопросам бухгалтерского учета, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора. Тем не менее, если часть соглашения составляют некоторые вопросы, находящиеся вне экспертных знаний аудитора, он должен рассмотреть необходимость использования работы эксперта.

19. **В отчете (заключении) необходимо указать, выполнил ли субъект, по мнению аудитора, конкретные условия соглашения.**

    В Приложении 3 к данному МСА приводятся примеры аудиторских отчетов (заключений) по поводу соответствия, представленные в виде отдельного отчета (заключения) и отчета (заключения), прилагаемого к финансовой отчетности..

Отчет (заключение) по обобщенной финансовой отчетности

20. Субъект может подготовить финансовую отчетность, обобщающую его аудированную годовую финансовую отчетность, с целью информирования групп пользователей, заинтересованных только в информации о финансовом положении субъекта и результатах его деятельности. **Если аудитор не выразил мнения о финансовой отчетности, на основании которой составлена обобщенная финансовая отчетность, он не должен давать отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности.**

21. Обобщенная финансовая отчетность значительно менее детальна, чем годовая аудированная финансовая отчетность. Поэтому такую финансовую отчетность необходимо сопроводить четким указанием на обобщенный характер информации и предупреждением, что для лучшего понимания финансового положения субъекта и результатов его деятельности, обобщенную финансовую отчетность следует читать вместе с последней по времени аудированной финансовой отчетностью субъекта, включающей все необходимые раскрытия информации, требующиеся в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

22. Обобщенная финансовая отчетность должна быть надлежащим образом озаглавлена, с указанием на аудированную финансовую отчетность, послужившую для нее основанием, например: «Обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основании аудированной финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года».

23. Обобщенная финансовая отчетность не содержит всей информации, требующейся в соответствии с основой представления финансовой отчетности, использованной для подготовки годовой аудированной финансовой отчетности. Следовательно, такие формулировки, как «достоверный и справедливый» или «представлены справедливо во всех существенных аспектах», не используются аудитором при выражении мнения по поводу обобщенной финансовой отчетности.

24. Аудиторский отчет (заключение) по обобщенной финансовой отчетности должен включать следующие основные элементы, обычно в следующей форме:

(а) Заголовок[2];

(б) Адресат;

(в) Определение аудированной финансовой отчетности, на основе которой была составлена обобщенная финансовая отчетность;

(г) Ссылка на дату аудиторского отчета (заключения) по несокращенной финансовой отчетности и вид мнения, представленного в этом отчете;

(д) Мнение относительно того, последовательна ли информация, содержащаяся в обобщенной финансовой отчетности, аудированной финансовой отчетности на основе которой она была составлена. Если аудитор выпускает модифицированное мнение о несокращенной финансовой отчетности, но, тем не менее, удовлетворен представлением обобщенной финансовой отчетности, то аудиторский отчет должен указывать, что хотя

[2] См. сноску 1

обобщенная финансовая отчетность соответствует несокращенной финансовой отчетности, она была составлена на основе финансовой отчетности, по которой был выпущен модифицированный аудиторский отчет (заключение);

(е) Заявление или ссылка на примечание в обобщенной финансовой отчетности, где указывается, что для лучшего понимания финансовых результатов деятельности и положения субъекта, а также масштаба проведенного аудита, обобщенная финансовая отчетность должна читаться вместе с несокращенной финансовой отчетностью и аудиторским отчетом по ней;

(ж) Дата аудиторского отчета (заключения);

(з) Адрес аудитора; и

(и) Подпись аудитора.

В Приложении 4 к данному МСА приведены примеры аудиторских отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

25. Данный МСА применяется в отношении аудиторских отчетов (заключений), датированных 31 декабря 2006 г. или после указанной даты.

Применение в государственном секторе

1. Некоторые соглашения, считающиеся в условиях частного сектора «соглашениями на аудит специального назначения», в условиях государственного сектора не являются таковыми специального назначения. Например, отчеты о финансовой отчетности, составленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов, представляют собой скорее норму, а не исключение в государственном секторе. На это следует обратить внимание аудитору, которому необходимо учесть руководящие указания в отношении его обязанности определять, ведет ли учетная политика к вводящей в заблуждение информации.

2. *Необходимо принять во внимание также и то, что аудиторские отчеты (заключения) в государственном секторе обычно являются общедоступными, и поэтому ограничить их использование определенной группой пользователей невозможно.*

Приложение 1

Примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии со всеобъемлющей основой бухгалтерского учета, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов

Отчет о денежных поступлениях и выплатах

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ..

Мы провели аудит прилагаемого отчета о денежных поступлениях и выплатах Компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года[3]. Ответственность за этот отчет несет руководство Компании ABC. Наша ответственность заключается в выражении мнения по прилагаемому отчету на основе проведенного нами аудита.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, не содержит ли финансовый отчет существенных искажений. Аудит включает проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в финансовом отчете. Аудит также включает оценку использованных принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления финансового отчета. Мы считаем, что проведенный нами аудит представляет разумную основу для выражения нашего мнения.

Политика Компании заключается в том, чтобы прилагаемый отчет подготавливался на основе поступлений и выплат денежных средств. На этой основе доход признается по факту получения, а не когда он заработан, а расходы признаются по факту выплаты, а не на момент, когда они понесены.

---

[3] Приводятся соответствующие указания, например ссылка на номера страниц или указание отдельных отчетов.

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

По нашему мнению, прилагаемый отчет дает достоверный и справедливый взгляд (или «представлен справедливо во всех существенных аспектах») на полученные доходы и расходы, понесенные, Компанией за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года, в соответствии с методом учета поступлений и выплат, описываемым в Примечании X.

АУДИТОР

Дата

Адрес

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Финансовая отчетность, подготовленная на основе расчета подоходного налога субъекта

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности Компании ABC, подготовленной на основе расчета подоходного налога, за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года[4]. Ответственность за эту отчетность несет руководство Компании ABC. Наша ответственность заключается в выражении мнения по этой финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений. Аудит включает проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку использованных принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит представляет разумную основу для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представлена справедливо во всех существенных аспектах») на финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 19X1 года, а также ее доходы и расходы за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с основой бухгалтерского учета, используемой для целей расчета подоходного налога, как изложено в Примечании X.

АУДИТОР

Дата

Адрес

---

[4] См. сноску 3

Приложение 2

Примеры отчетов (заключений) по компонентам финансовой отчетности

Таблица дебиторской задолженности

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит прилагаемой таблицы дебиторской задолженности Компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года[5]. Ответственность за эту таблицу несет руководство Компании ABC. Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной таблице на основе проведенного нами аудита.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, не содержит ли таблица существенных искажений. Аудит включает проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в таблице. Аудит также включает оценку использованных принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления таблицы. Мы считаем, что проведенный нами аудит представляет разумную основу для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, таблица дебиторской задолженности дает достоверный и справедливый взгляд («или представлена справедливо во всех существенных аспектах») на дебиторскую задолженность Компании по состоянию на 31 декабря 19X1 года в соответствии с ...[6]

АУДИТОР

Дата

Адрес

---

[5] См. сноску 3

[6] Укажите соответствующие национальные стандарты или ссылку на Международные стандарты финансовой отчетности, условия соглашения или какую-либо изложенную основу бухгалтерского учета.

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Таблица расчета доли участия в прибыли

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит прилагаемой таблицы расчета доли участия DEF в прибыли за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года[7]. Ответственность за эту таблицу несет руководство Компании ABC. Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной таблице на основе проведенного нами аудита.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, не содержит ли таблица существенных искажений. Аудит включает проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в таблице. Аудит также включает оценку использованных принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления таблицы. Мы считаем, что проведенный нами аудит представляет разумную основу для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, таблица расчета доли участия в прибыли дает достоверный и справедливый взгляд («или представлена справедливо во всех существенных аспектах») на долю участия DEF в прибыли Компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 19X1 года, в соответствии с условиями договора найма между DEF и Компанией ABC от 1 июня 19X0 года.

АУДИТОР

Дата

Адрес

[7] См. сноску 3

Приложение 3

Примеры отчетов (заключений) о соответствии

Отдельный аудиторский отчет (заключение)

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит Компании ABC на соответствие аспектам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, изложенным в разделах с XX по XX включительно контракта, заключенного с банком DEF, от 15 мая 19X1 года.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита, применимыми к аудиту на предмет соответствия (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, действовала ли Компания ABC в соответствии с требованиями, изложенными в соответствующих разделах контракта. Аудит включает проверку соответствующих доказательств на основе тестирования. Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумную основу для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, по состоянию на 31 декабря 19X1 года, компания ABC по всем существенным аспектам действовала в соответствии с аспектами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, изложенными в разделах контракта, упомянутых в предыдущих параграфах.

АУДИТОР

Дата

Адрес

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Отчет (заключение), прилагаемый к финансовой отчетности

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 декабря 19X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (может быть приведена ссылка на номера страниц). Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство Компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения по этой финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы также провели аудит Компании ABC на предмет соответствия аспектам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, изложенным в контракте, заключенном с банком DEF, датированном 15 мая 19X1 года, в разделах с XX по XX включительно.

Аудит проведен нами в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях получения разумной уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений и действовала ли Компания ABC в соответствии с требованиями, изложенными в соответствующих разделах контракта. Аудит включает проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в финансовой отчетности. Аудит также включает оценку использованных принципов бухгалтерского учета и существенных расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также оценку общего представления финансовой отчетности. Мы считаем, что проведенный нами аудит представляет разумную основу для выражения нашего мнения.

По нашему мнению:

(a) Финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представлена справедливо во всех существенных аспектах») на финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 19X1 года, а также финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с ... (и соответствует ...); и

(б) По состоянию на 31 декабря 19X1 года компания по всем существенным аспектам действовала в соответствии с аспектами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, изложенными в разделах контракта, упомянутых в предыдущих параграфах.

АУДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 4

Примеры отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности

Если выражено мнение без оговорок по аудированной годовой финансовой отчетности

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит финансовой отчетности Компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 19X0 года, на основе которой была составлена обобщенная финансовая отчетность[8], в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на национальные стандарты или практику). В нашем отчете от 10 марта 19X1 года, мы выразили мнение без оговорок по финансовой отчетности, на основе которой была составлена обобщенная финансовая отчетность.

По нашему мнению, прилагаемая обобщенная финансовая отчетность по всем существенным аспектам соответствует финансовой отчетности, на основе которой она была составлена.

Для лучшего понимания финансового положения Компании, финансовых результатов ее деятельности в течение периода и масштаба нашего аудита, обобщенную финансовую отчетность следует читать вместе с финансовой отчетностью, на основе которой она была составлена, а также нашим аудиторским отчетом по ней.

АУДИТОР

Дата

Адрес

[8] См. сноску 3

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ПО СОГЛАШЕНИЯМ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Если было выражено мнение с оговоркой по аудированной годовой финансовой отчетности

АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ДЛЯ…

Мы провели аудит финансовой отчетности Компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 19X0 года, на основе, которой была составлена обобщенная финансовая отчетность[9], в соответствии с Международными стандартами аудита (или ссылка на национальные стандарты или практику). В нашем отчете от 10 марта 19X1 года, мы выразили мнение, что финансовая отчетность, на основе которой была составлена обобщенная финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представлена справедливо во всех существенных аспектах»)..., за исключением того, что стоимость запасов была завышена на ...

По нашему мнению, прилагаемая обобщенная финансовая отчетность по всем существенным аспектам соответствует финансовой отчетности, на основе которой она была составлена и по которой мы выразили мнение с оговоркой.

Для лучшего понимания финансового положения Компании, финансовых результатов ее деятельности в течение периода и масштаба нашего аудита, обобщенную финансовую отчетность следует читать вместе с финансовой отчетностью, на основе которой она была составлена, а также нашим аудиторским отчетом по ней.

АУДИТОР

Дата
Адрес

[9] См. сноску 3

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1000

ПРОЦЕДУРЫ МЕЖБАНКОВСКОГО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Необходимость подтверждения	5
Использование запросов о подтверждении	6-9
Подготовка и рассылка запросов и получение ответов	10-12
Содержание запросов о подтверждении	13-20
Приложение: Глоссарий	

Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

Данное Положение о международной аудиторской практике подготовлено и одобрено Комиссией по международной аудиторской практике Международной Федерации Бухгалтеров и Комитетом по банковскому регулированию и практике надзора Группы 10-ти промышленно развитых стран и Швейцарии в ноябре 1983 года для опубликования в феврале 1984 года.

Данное Положение опубликовано для предоставления практической помощи внешним независимым аудиторам, а также внутренним аудиторам и органам банковского надзора в связи с процедурами межбанковского подтверждения. Данное Положение не имеет силы Международного стандарта аудита.

ПРОЦЕДУРЫ МЕЖБАНКОВСКОГО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

Введение

1. Целью данного Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) является предоставление помощи по межбанковским процедурам подтверждения для внешних независимых аудиторов, а также таких сотрудников банка как внутренние аудиторы и органы банковского надзора. Руководства, содержащиеся в данном Положении должны содействовать повышению эффективности межбанковских процедур подтверждения и обработки ответов.

2. Важным шагом в ходе аудита финансовой отчетности банка и связанной с ней информации является запрос о подтверждении непосредственно со стороны других банков в отношении остатков по счетам и других сумм, фигурирующих в балансе, а также прочей информации, которая может быть не указана в балансе, но раскрыта в примечаниях к отчетности. Забалансовые статьи, требующие подтверждения, включают такие статьи как, гарантии, форвардные обязательства по покупке или продаже, обязательства по обратной покупке опционов, соглашения о зачете. Этот вид аудиторского доказательства ценен потому, что он поступает непосредственно от независимого источника и, следовательно, обеспечивает большую уверенность в достоверности, нежели те доказательства, которые были получены исключительно на основе собственных учетных записей банка.

3. Аудитор, желающий получить межбанковское подтверждение, может столкнуться с трудностями относительно языка, терминологии, последовательной интерпретации и спектра вопросов, отраженных в ответе. Зачастую такие трудности появляются в результате использования различных видов запросов о подтверждении или непонимания предмета запроса.

4. Аудиторские процедуры могут отличаться от страны к стране, и следовательно, местная практика может влиять на применение межбанковских процедур подтверждения. Хотя данное Положение и не предусматривает описания полного набора аудиторских процедур, тем не менее, оно указывает некоторые важные шаги, которые необходимо предпринимать при использовании запросов на подтверждение.

Необходимость подтверждения

5. Для руководства банков важным механизмом контроля за проведением операций с физическими лицами или группами финансовых институтов является возможность получить подтверждения операций с этими институтами и возникающих при этом остатков. Требование банковского подтверждения возникает в связи с необходимостью для руководства банка и его аудиторов подтвердить финансовые и деловые взаимоотношения между:

   - Банком и другими банками в этой же стране.
   - Банком и другими банками в других странах.
   - Банком и его небанковскими клиентами.

   Хотя межбанковские взаимоотношения в принципе похожи на взаимоотношения между банком и небанковским клиентом, могут существовать особенности в некоторых межбанковских взаимоотношениях, например, в связи с некоторыми видами таких забалансовых операций, как условные обязательства, срочные операции, обязательства и соглашение о взаимозачете.

Использование запросов о подтверждении

6. Руководства, изложенные в последующих параграфах, предназначены для оказания помощи банкам и их аудиторам в получении независимого подтверждения о финансовых и деловых взаимоотношений с другими банками. Тем не менее, существуют случаи, когда подход, описанный в данном Положении, может также применяться к процедурам подтверждения между банком и его небанковскими клиентами. Описанные процедуры не подходят для использования в качестве рутинных межбанковских процедур подтверждения, проводимых в ходе повседневных коммерческих операций между банками.

7. Аудитор должен решить, у какого банка или банков запросить подтверждение, с учетом таких вопросов, как размер остатков, объем деятельности, степень надежности внутреннего контроля, а также уровень существенности в контексте финансовой отчетности. Тестирование отдельных видов деятельности банка может проводиться различными методами, и поэтому запросы о подтверждении могут ограничиваться по таким видам деятельности. Запросы о подтверждении отдельных операций

могут быть либо элементом тестирования системы внутреннего контроля банка, либо средством подтверждения остатков, представленных в финансовой отчетности банка на определенную дату. Поэтому, запросы о подтверждении должны быть подготовлены таким образом, чтобы получить надлежащую необходимую информацию.

8. Аудитор должен определить, какой из следующих подходов является наиболее подходящим для подтверждения другим банком остатков или прочей информации:

   - Указать остатки и прочую информацию и попросить подтверждения их точности и полноты.
   - Запросить расшифровку сумм остатков и прочую информацию, которые затем могут быть сопоставлены с записями проверяемого банка.

   Определяя, какой из вышеназванных подходов является наиболее подходящим, аудитор должен сопоставить качество аудиторских доказательств, которые ему необходимы в данных обстоятельствах, и возможность получения ответа из подтверждающего банка.

9. Трудности в получении надлежащего ответа могут возникнуть даже в том случае, если запрашивающий банк указывает информацию для подтверждения подтверждающему банку. Важно получить ответы на все запросы. Отклонением от принятой практики является просьба направлять ответ только в том случае, если представленная в запросе информация неверна или неполна.

Подготовка и рассылка запросов и получение ответов

10. Аудитор должен определить надлежащий адрес, по которому должен быть отправлен запрос о подтверждении, например, такие подразделения, как внутренний аудит, инспекция или другой специализированный отдел, назначенный подтверждающим банком в качестве ответственного за подготовку ответов на запросы о подтверждении. Поэтому может быть лучше направлять запросы о подтверждении в головной офис банка (в котором, как правило, находятся такие подразделения), чем в подразделение, у которого предположительно находится информация о остаткам и другая соответствующая информация. В других случаях

надлежащим адресатом может быть местное отделение подтверждающего банка.

11. По возможности, запрос о подтверждении должен быть подготовлен на языке подтверждающего банка или на языке, обычно используемом в целях деловой переписки.

12. Ответственность по контролю за содержанием запросов о подтверждении и их рассылкой возлагается на аудиторов. Тем не менее, запрос должен быть авторизован запрашивающим банком. Ответы должны быть направлены непосредственно аудитору, и для удобства к запросу должен быть приложен конверт с надписанным адресом.

Содержание запросов о подтверждении

13. Форма и содержание письма, которое содержит запрос о подтверждении, зависит от цели такового, местной практики и учетных процедур запрашивающего банка, например, от интенсивности применения электронной обработки информации.

14. Запрос о подтверждении должен быть четким и сжатым, так чтобы он мог быть беспрепятственно понят подтверждающим банком.

15. Не вся информация, требующая подтверждения, обычно необходима в одно и то же время. Соответственно, письма-запросы, касающиеся различных аспектов межбанковских взаимоотношений, могут быть направлены несколько раз в течение года.

16. Наиболее часто запрашиваемая информация касается сумм «к оплате» или «к получению» от запрашивающего банка по текущим, депозитным, ссудным и другим счетам. Письмо-запрос должно предоставить описание счета, номер и вид валюты счета. Также рекомендуется запросить информацию о нулевых остатках на корреспондентских счетах и о корреспондентских счетах, которые были закрыты за двенадцать месяцев до выбранной даты подтверждения. Запрашивающий банк может попросить подтвердить не только суммы остатков по счетам, но и другую информацию, которая может быть полезной, такую, как сроки погашения кредитов и процентные ставки, информацию о неиспользованных кредитных ресурсах, кредитных линиях/резервных кредитах, любых зачетах или других правах,

обязательствах и обеспечениях, предоставленных либо полученных.

17. Важная часть банковской деятельности связана с контролем за операциями, которые обычно называются «забалансовыми». Соответственно, запрашивающий банк и его аудиторы чаще всего запрашивают подтверждения условных обязательств, вытекающих из таких обязательств, как предоставление гарантий, поручительств, соглашений о намерениях, обязательств по векселям, в том числе по собственным акцептованным векселям и индоссаментам. Может быть запрошено подтверждение как условных обязательств запрашивающего банка перед подтверждающим банком, так и условных обязательств подтверждающего банка перед запрашивающим банком. Предоставленная или запрашиваемая информация должна описывать характер условных обязательств, их валюты и суммы.

18. Также должно запрашиваться подтверждение соглашений об обратной покупке и обратной продаже активов и непогашенных опционов на соответствующую дату. Такое подтверждение должно описывать актив, предусмотренный соглашением, дату подписания соглашения, дату погашения и условия, на которых была произведена поставка.

19. Другая категория информации, для которой зачастую требуется независимое подтверждение на дату, отличную от даты совершения операции, включает форвардные контракты по иностранной валюте, драгоценным металлам, ценным бумагам и другие нереализованные контракты. Устоявшейся практикой для банков является подтверждение операций с другими банками по мере их осуществления. Тем не менее, обычно для аудиторских целей обеспечивается независимое подтверждение в отношении выборки операций за определенный период времени, или у контрагентов подтверждаются все операции с истекшим сроком исполнения. Запрос должен предоставлять информацию об условиях каждого контракта, включая его номер, дату исполнения, срок выплаты или дату валютирования, цену, по которой была заключена сделка, валюту и сумму контракта купли-продажи, заключенного с запрашивающим банком.

20. Банки часто предоставляют клиентам депозитарные услуги по хранению ценных бумаг и других ценностей. Поэтому запрос о

подтверждении может содержат просьбу к подтверждающему банку подтвердить хранение таких ценностей на определенную дату. Подтверждение должно включать описание таких ценностей и характер всех обременений или иных прав на данные ценности.

Приложение

Глоссарий

Данное Приложение определяет некоторые термины, использованные в данном Положении. Данный перечень не предусматривает включение всех терминов, используемых в запросах для межбанковского подтверждения. Определения даются так, как они обычно используются в банковской практике, хотя их использование и юридическое применение могут быть различными.

Обеспечение (Collateral)

Обеспечение, предоставляемое заемщиком кредитору, в залог возврата кредита; однако следует отметить, что в межбанковских отношениях обеспечение используется редко. Кредиторы, получившие обеспечение, получают дополнительную защиту, в случае невыплаты кредита. Такие кредиторы имеют право удовлетворения своих требований за счет полученного обеспечения. Любой вид имущества может быть использован в качестве обеспечения. Примерами обеспечения являются: недвижимость, облигации, акции, векселя, акцепты, движимое имущество, транспортные накладные, складские свидетельства и уступка денежных требований..

Условные обязательства (Contingent Liabilities)

Потенциальные обязательства, которые возникают в результате выполнения или невыполнения определенных условий. Они могут возникнуть из сделок продажи, передачи, индоссамента, гарантии по обращающимся документам или других финансовых операций. Например, они могут возникнуть в результате следующих событий:

- Переучета векселей к получению, торговых и банковских акцептов, возникающих по аккредитивам;
- Выдачи гарантии; или
- Представления поручительства или писем, предусматривающих обязательство предоставить финансовую и иную поддержку.

Закладная (Encumbrance)

Требование или право удержания имущества за долги, которое уменьшает долю собственника в имуществе, как, например, ипотека в отношении объекта недвижимости.

Зачет (Offset)

Право банка, обычно зафиксированное в письменном виде, получить любые суммы по счетам, которые гарант или заемщик могут иметь в данном банке, для покрытия обязательств гаранта, заемщика или третьей стороны перед данным банком.

Опцион (Options)

Право купить или продать, либо оба права, ценные бумаги или товары по ценам, установленным в договоре между сторонами, в течение определенного периода времени.

Соглашение об обратной продаже (обратной покупке) (Repurchase (or Resale) Agreement)

Соглашение между продавцом и покупателем, по которому продавец (или покупатель) купит (или продаст) обратно векселя, ценные бумаги, или оба вида имущества, по истечению определенного периода времени, или после выполнения определенных условий, или и того и другого условия вместе.

Услуги по ответственному хранению (Safe Custody)

Услуга, предоставляемая банками своим клиентам, по хранению ценностей в целях их сбережения.

Кредитная линия/резервный кредит (Line of Credit/Standby Facility)

Оговоренная максимальная денежная сумма, которую банк предоставил или обязался предоставить в течение определенного периода времени.

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ОРГАНОВ БАНКОВСКОГО НАДЗОРА И ВНЕШНИХ АУДИТОРОВ БАНКОВ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-7
Обязанности совета директоров и руководства банка	8-13
Роль внешнего аудитора банка	14-27
Роль органов банковского надзора	28-45
Взаимоотношения органа банковского надзора и внешнего аудитора	46-55
Условия возможного расширения функций аудитора в сфере надзора	56-67
Необходимость постоянного диалога между органами банковского надзора и специалистами бухгалтерского учета	68-70

Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1004 «Взаимодействие органов банковского надзора и внешних аудиторов банков» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

Данное Положение о международной аудиторской практике подготовлено при содействии Базельского комитета по банковскому надзору*

* Базельский комитет по банковскому надзору- комитет органов банковского надзора. Учрежден руководителями центральных банков Группы 10 стран в 1975 году. Он состоит из старших представителей органов банковского надзора и центральных банков Бельгии, Канады, Франции, Германии, Италии, Японии, Люксембурга, Голландии, Испании, Швеции, Швейцарии, Великобритании и США. Обычно заседания Комитета проводятся в Банке международных расчетов в Базеле, где находится его постоянный Секретариат.

(Базельский комитет). Оно было утверждено для издания Комиссией по международной аудиторской практике и Базельским комитетом. Документ основан на МСА, действовавших на 1 октября 2001 года.

Банки играют жизненно важную роль в экономической жизни, и непрерывное укрепление и стабильность банковской системы являются предметом беспокойства всего общества. В этой связи большое значение придается как роли органов банковского надзора, так и роли внешних аудиторов. Все более возрастающая сложность банковской системы требует установления более высокого уровня взаимопонимания и, если необходимо, большего взаимодействия между органами банковского надзора и внешними аудиторами.

Данное Положение должно предоставить информацию и рекомендации по укреплению взаимовыгодных отношений между органами банковского надзора и аудиторами банков. Оно учитывает основные принципы Базельского комитета по осуществлению эффективного банковского надзора. Однако, так как характер таких отношений значительно отличается в разных странах, данные рекомендации в разных странах могут применяться в различной степени. Комиссия по международной аудиторской практике и Базельский комитет надеются, однако, что Положение окажется полезным, так как оно дает представление о соответствующей роли органов банковского надзора и внешних аудиторов во многих странах, где между ними установились тесные связи или вопрос о взаимоотношениях находится на рассмотрении.

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ОРГАНОВ БАНКОВСКОГО НАДЗОРА И ВНЕШНИХ АУДИТОРОВ БАНКОВ

Введение

1. Банки играют центральную роль в экономике. Они хранят сбережения населения, предоставляют средства платежа за товары и услуги и финансируют развитие бизнеса и торговли. Для того, чтобы выполнять эти функции надежно и эффективно, частные банки должны завоевать доверие населения и тех, с кем они ведут бизнес. Таким образом, стабильность банковской системы, как на национальном, так и на международном уровне, отвечает интересам всего общества. Этот общественный интерес отражается таким образом, что почти во всех странах мира банки, в отличие от других коммерческих организаций, стали предметом пруденциального надзора со стороны центральных банков или специальных официальных агентств.

2. Финансовая отчетность банков также проверяется внешними аудиторами. Внешний аудитор проводит аудит в соответствии с применимыми стандартами этики и аудита, включая стандарты, предусматривающие независимость, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность, а также адекватное планирование и надзор. Мнение аудитора повышает доверие к такой отчетности, а также банковской системе в целом.

3. По мере усложнения банковской системы, как на национальном, так и на международном уровнях, перед органами банковского надзора и внешними аудиторами ставятся все более сложные задачи. Во многих отношениях органы банковского надзора и внешние аудиторы сталкиваются с одинаковыми проблемами и, все больше, их роль определяется как взаимодополняющая. Органы банковского надзора не только все больше полагаются на результаты работы аудиторов, но они также все чаще обращаются к внешним аудиторам, чтобы определить для себя дополнительные задачи, которые будут содействовать выполнению их обязанностей по надзору. В то же время внешние аудиторы, выполняя свои функции, обращаются к органам банковского надзора за информацией, которая может содействовать более эффективному выполнению таких функций.

4. Комиссия по международной аудиторской практике и Базельский комитет полагают, что достижение большего взаимопонимания в отношении соответствующей роли и обязанностей органов банковского надзора и внешних аудиторов и, где это необходимо, взаимодействия, повысит эффективность аудита финансовой отчетности банков и надзора, что будет выгодным для обеих сторон.

5. Роль и обязанности совета директоров[1] и руководства банка, внешних аудиторов банка и органов банковского надзора в разных странах зависят от законодательства и традиции, а внешних аудиторов также и от профессиональной практики. Данное Положение не призвано оспаривать или изменить эти роли и обязанности. Наоборот, оно направлено на обеспечение лучшего понимания характера функций совета директоров и руководства банка, внешних аудиторов и органов банковского надзора, так как неправильное представление о таких функциях приведет к тому, что одна сторона будет неоправданно полагаться на результаты работы другой стороны. Данное Положение призвано ликвидировать возможные недоразумения и предложить каждой из сторон более эффективно использовать результаты работы другой стороны. Соответственно данное Положение:

   а) Определяет первоочередные обязанности совета директоров и руководства субъекта (параграфы 8-13);

   б) Описывает основные характерные особенности роли внешних аудиторов (параграфы 14-27);

   в) Описывает основные характерные особенности роли органов банковского надзора (параграфы 28-45);

---

[1] Понятия «совет директоров» и «руководство субъекта» используются не для определения юридического статуса, а скорее для выделения двух функций принятия решений в банке. В соответствии с глоссарием терминов МСА руководство включает должностные лица и других работников, облаченных функциями старших управленцев. В Основных принципах Базельского комитета термин «совет директоров» означает круг лиц банка, наделённых руководящими полномочиями. Принципы, указанные в этом документе, применяются в соответствии со структурой корпоративного управления в стране базирования банка. См. документ Базельского комитета «Улучшение корпоративного управления в банковском секторе», выпущенный в сентябре 1999 года.

г) Рассматривает взаимоотношения органов банковского надзора с внешними аудиторами банка (параграфы 46 - 55); и

д) Предлагает дополнительные механизмы более эффективной координации действий между внешними аудиторами и бухгалтерами при выполнении ими функции надзора (параграфы 56-70).

6. В сентябре 1997 года Базельский комитет опубликовал свои основные принципы по эффективному осуществлению банковского надзора, известные под названием Базельские основные принципы. Базельские основные принципы (используемые в оценке страны такими организациями, как Всемирный банк и Международный валютный фонд) предназначены служить как исходный документ по осуществлению эффективной системы надзора в международном масштабе и во всех странах. Данное Положение составлено на основе Базельских основных принципов.

7. Положение было составлено исходя из понимания того, что законодательство различных государств существенно различается в плане институциональных и регулирующих структур, а именно, в отношении стандартов финансовой отчетности, методов осуществления надзора, а также по масштабу задач, которые аудиторы в некоторых странах выполняют по просьбе органов банковского надзора. В некоторых странах между органами банковского надзора и внешними аудиторами уже сложились более тесные взаимоотношения, чем указывается в данном Положении. Меры, предложенные в Положении, должны рассматриваться как дополнительные, а не как заменяющие существующие. Несмотря на то, что данное Положение не носит предписывающего характера, мы надеемся, что изложенные в нем подходы применимы к любым ситуациям, хотя, конечно, в одних странах они смогут применяться в большей мере, чем в других.

Обязанности совета директоров и руководства банка

8. Основные обязанности по управлению банковской деятельностью возложены на совет директоров и руководство, назначенное им. В эти обязанности, помимо прочих, входит обеспечение:

- Достаточной профессиональной компетентности тех, кто решает стоящие перед банком задачи, и наличия специалистов с соответствующим опытом на ключевых позициях;
- Внедрение и выполнение требований адекватной политики, практики и процедур, связанных с различной деятельностью банка, включая:
  - Продвижение высоких стандартов этики и профессиональных стандартов.
  - Системы, четко определяющие и измеряющие все существенные риски, а также адекватно отслеживающие и контролирующие данные риски.
  - Адекватные системы внутреннего контроля, организационные структуры и процедуры учета.
  - Оценку качества активов, обоснованность их признания и измерения.
  - Соблюдение правила «знай своего клиента», которое предотвращает преднамеренное и непреднамеренное использование банка преступными элементами.
  - Установление подходящей контрольной среды, направленной на достижение установленных целей деятельности, информации и соответствия.
  - Проверку соответствия и оценку эффективности внутреннего контроля службой внутреннего аудита.
- Установление соответствующей информационной управленческой системы;
- Наличие у банка соответствующей политики и процедур по управлению рисками;
- Соблюдение законодательства и нормативных актов, включая директивы, касающиеся платежеспособности и ликвидности; и
- Необходимой защиты интересов не только акционеров, но и вкладчиков и других кредиторов.

9. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с требованиями основы представления финансовой отчетности и за разработку процедур бухгалтерского учета, которые обеспечивают ведение документации, необходимой для обоснования финансовой отчетности. Эта ответственность заключается также и в том, чтобы обеспечить аудитора, проверяющего эту финансовую отчетность и составляющего отчет по ней, абсолютным и беспрепятственным доступом к необходимой информации, а также предоставлять ему требуемую информацию, которая может существенно повлиять на финансовую отчетность и, следовательно, на аудиторский отчет (заключение) по ней[2]. Руководство субъекта также несет ответственность за предоставление всей информации органам надзора, которую эти органы имеют право получить в соответствии с законодательством или нормативными актами.

10. Во многих странах образуются комитеты по аудиту для решения практических трудностей, с которыми может столкнуться совет директоров при выполнении своей задачи по обеспечению существования и поддержания адекватной системы внутреннего контроля. Кроме того, такой комитет укрепляет как систему внутреннего контроля, так и службу внутреннего аудита. В целях повышения эффективности деятельности комитета по аудиту, необходимо разрешить и поощрять участие внутренних и внешних аудиторов на совещаниях комитета по аудиту. Регулярные встречи членов комитета по аудиту с внутренними и внешними аудиторами повышают независимость внешних аудиторов и надежность внутренних аудиторов, а также способствуют усилению ключевой роли комитета по аудиту по укреплению корпоративного управления. В некоторых странах законодательство или нормативные акты предписывают проведение таких встреч.

---

[2] В некоторых странах филиалы иностранных банков должны представлять только финансовую информацию (включая упрощенную финансовую отчетность), подготовленную в соответствии с учетной политикой Группы или государственными нормативными актами. Такая финансовая информация может являться, а может и не являться, объектом внешнего аудита. Руководства данного Положения также могут применяться в соответствующей практической плоскости при проведении такого внешнего аудита.

11. По требованию совета директоров или в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами, руководство банка несет ответственность за организацию и эффективную работу службы внутреннего аудита, соответствующей размерам и характеру деятельности банка. Данная служба является частью процесса постоянного мониторинга системы внутреннего контроля, поскольку она обеспечивает оценку адекватности и соответствия операций политике и процедурам банка, и получения уверенности в адекватности, эффективности и устойчивости процедур управления и контроля за банковским рисками, а также инфраструктуры, не связанных с повседневной ответственностью за соответствие политике и процедурам. При выполнении своих обязанностей руководство субъекта должно принимать все меры по обеспечению непрерывности и адекватности работы службы внутреннего аудита.

12. Для того, чтобы стать полностью эффективной, служба внутреннего аудита должна быть независимой от организационных структур, деятельность которых она проверяет или рассматривает, а также такая служба должна быть независима от процесса постоянного внутреннего контроля. Каждый вид деятельности и каждое отделение, филиал или другие подразделения банковского учреждения подлежат обзору службой внутреннего аудита. Профессиональная компетентность каждого внутреннего аудитора и службы внутреннего аудита, в целом, важна для надлежащего выполнения функций данной службы. Поэтому, служба внутреннего аудита должна быть обеспечена соответствующим персоналом, имеющим надлежащую квалификацию и техническую компетентность, который освобождается от оперативных обязанностей. Служба внутреннего аудита должна регулярно отчитываться перед советом директоров и руководством субъекта о своей работе по осуществлению внутреннего контроля и системы управления рисками, а также о достижении службой целей внутреннего аудита. Руководство субъекта должно установить и утвердить процедуру, предусматривающую рассмотрение, а при необходимости, реализацию рекомендаций службы внутреннего аудита.

13. Надзор за деятельностью банков со стороны органов банковского надзора и проведение аудита банковской финансовой отчетности независимыми аудиторами, ни в коей мере не уменьшают ответственности совета директоров и руководства банка.

Роль внешнего аудитора банка

14. Основной целью проведения аудита банка внешним аудитором является выражение независимым аудитором мнения о том, подготовлена ли финансовая отчетность банка, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Обычно, финансовая отчетность подготавливается в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности страны, где находится головной офис банка[3], а также в соответствии с любыми соответствующими нормативными актами, принятыми регулирующим органом этой страны. Основы представления финансовой отчетности могут меняться от страны к стране, а режим финансовой отчетности для банков в любой стране может в достаточной степени отличаться от режима других коммерческих субъектов. В связи с этим, мнение аудитора о финансовой отчетности будет выражено в соответствии с требованиями применяемой национальной основы и нормативными актами. Финансовые отчетности, подготовленные в соответствии с различными основами и нормативными актами могут существенно различаться, несмотря на соответствие национальным требованиям. Именно поэтому МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[4] требует от аудитора указания страны происхождения основы представления финансовой отчетности, использованной для представления финансовой отчетности, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности.

15. Аудиторский отчет (заключение) адресуется соответствующим лицам в зависимости от обстоятельств соглашения, обычно

[3] В некоторых странах также разрешается представление отчетности в соответствии с принятыми в международном масштабе стандартами бухгалтерского учета, такими как стандарты, выпущенные или принятые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

акционерам или совету директоров. Однако, отчет используется многими другими сторонами, такими как вкладчики, прочие кредиторы и органы банковского надзора. Аудиторское мнение обычно помогает укрепить доверие к финансовой отчетности. Аудиторское мнение, однако, не должно рассматриваться как выражение уверенности будущей жизнеспособности банка или как заключение об эффективности, с которой руководство ведет дела банка, так как это не является целью аудита.

16. Аудитор планирует аудиторские процедуры для снижения до приемлемо низкого уровня риска выражения несоответствующего аудиторского мнения при существенном искажении финансовой отчетности. Аудитор оценивает неотъемлемый риск происходящих существенных искажений (неотъемлемый риск) и риск существенного искажения, который не будет предотвращен или обнаружен и исправлен своевременно системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта (риск системы контроля). Аудитор оценивает степень риска системы контроля как высокую, если не выявит средства контроля, которые наверняка могут предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение, аудитор проводит тесты средств контроля, которые поддерживают низкую оценку риска системы контроля. На основе оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля аудитор проводит процедуры по существу для снижения общего аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

17. Аудитор обдумывает возможность существенного искажения финансовой отчетности и проверяет наличие факторов риска мошенничества, указывающего на возможность представления мошеннической финансовой отчётности или незаконного присвоения активов. Аудитор разрабатывает аудиторские процедуры с целью снижения до приемлемо низкого уровня риск необнаружения искажений, возникающих в результате мошенничества и ошибок, которые существенно влияют на финансовую отчетность в целом. В МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» перечисляются факторы риска мошенничества, наличие которых может указать аудитору о возможности существования мошенничества. В некоторых

странах, при выявлении аудитором доказательства существования мошенничества, аудитор должен сообщить об этом в органы банковского надзора.

18. При проведении аудита финансовой отчетности банка внешний аудитор признает, что банки обладают следующими характеристиками, которые отличают их от большинства других коммерческих предприятий, и которые аудитор принимает во внимание при оценке уровня неотъемлемого риска:

- Банки осуществляют хранение значительных сумм денежных средств, включая наличные средства и обращающиеся финансовые инструменты, физическая безопасность которых должна быть обеспечена во время передачи и хранения. Они также хранят и осуществляют контроль над обращающимися финансовыми инструментами и другими активами, быстро переводимыми в электронной форме. В результате ликвидности этих средств банки становятся уязвимыми для незаконного присвоения и мошенничества. Поэтому банкам необходимо разработать официальные операционные процедуры, жесткие системы внутреннего контроля и четко ограничить полномочия отдельных лиц.
- Банки часто совершают сделки, которые инициируются в одной юрисдикции, регистрируются в другой юрисдикции и управляются в третьей юрисдикции.
- Банки оперируют очень высоким левереджем (это момент, когда соотношение капитала к общей сумме активов бывает

  низким), что повышает уязвимость банка к неблагоприятным экономическим событиям и увеличивает риск банкротства.
- Они имеют в наличии активы, стоимость которых может быстро меняться и зачастую трудноопределима. Вследствие этого сравнительно незначительное снижение стоимости активов может оказать существенное влияние на их капитал и потенциально, на их регулятивную платежеспособность.
- Обычно, они получают значительную сумму средств для финансирования за счет краткосрочных вкладов (застрахованных или незастрахованных). Потеря доверия

вкладчиков в платежеспособность банка может быстро привести к кризису ликвидности.

- Банки имеют фидуциарные обязательства в отношении активов хранящихся у них, которые принадлежат другим лицам. Это может привести к возникновению обязательств из-за прекращения доверия. Поэтому банки нуждаются в разработке операционных процедур и средств внутреннего контроля, обеспечивающих их обращение с такими активами только в соответствии с условиями, на которых эти активы были переведены в банк.
- Они совершают большое количество разнообразных операций, стоимость которых может быть значительной. Это требует внедрения сложных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также широкого применения информационных технологий (ИТ).
- Банки обычно осуществляют свою деятельность через сеть филиалов и отделений с широкой географией местонахождения. Это обязательно влечет за собой значительную децентрализацию руководства субъекта и рассредоточение функций учета и контроля, что в свою очередь затрудняет применение единых операционных приемов и учетных систем, в частности, когда сеть филиалов простирается за пределы национальных границ.
- Часто, операции могут быть инициированы и завершены непосредственно заказчиком, без вмешательства работников банка, например, по Интернету или через банкоматы (АТМ).
- Банки часто берут на себя значительные обязательства, не предполагающие первоначальную передачу денежных средств, за исключением выплаты в некоторых случаях гонораров. Такие обязательства, могут включать забалансовые бухгалтерские записи. Следовательно, их существование трудно обнаружить.
- Они регулируются государственными органами, чьи регулирующие требования часто влияют на принципы бухгалтерского учета, которым следуют банки. Несоблюдение

регулирующих требований, например, требования о достаточности капитала, может повлиять на финансовую отчетность банка или на раскрытия, содержащиеся в ней.

- Взаимоотношения с банком, при которых аудитор, ассистент или аудиторская фирма является клиентом данного банка, могут повлиять на независимость аудитора, чего не было бы в их взаимоотношениях с другими организациями в качестве клиента.
- Обычно, они имеют эксклюзивный доступ к системам клиринга и расчета чеков, переведенных средств, операций по обмену иностранной валюты и пр. Они являются неотъемлемой частью, или связаны с национальными и международными системами расчета и, вследствие этого, могут представлять системный риск для стран, в которых они функционируют.
- Они могут выпускать и торговать сложными финансовыми инструментами, некоторые из которых отражаются по справедливой стоимости в финансовой отчетности. Поэтому им необходимо разработать надлежащие процедуры оценки и управления рисками. Эффективность этих процедур зависит от целесообразности отобранных методов и математических моделей, от доступа к надежной текущей и исторической информации о рынке и сохранения целостности данных.

19. Детальный аудит всех операций банка не только требует много времени и денег, но и неосуществим. Поэтому внешний аудитор проводит аудит на основе оценки неотъемлемого риска существенного искажения, оценки риска системы контроля и результатов тестирования системы внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения или обнаружения и корректировки существенных искажений, а также на основании процедур по существу, выполняемых в форме тестирования. Данные процедуры включают следующее: проверку, наблюдение, подачу запросов, подтверждения, расчеты и аналитические процедуры. В частности, внешнего аудитора интересует вероятность возврата и, следовательно, балансовая стоимость кредитов, инвестиций и других активов, указанных в финансовой

отчетности, а также выявление и адекватное раскрытие в финансовой отчетности всех существенных условных и прочих обязательств.

20. Хотя только аудитор несет полную ответственность за подготовку аудиторского отчета (заключения) и определение характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, большая часть результатов работы, проводимой службой внутреннего аудита, может оказаться полезной для внешнего аудитора при проведении им аудита финансовой отчетности. Поэтому аудитор в рамках проводимого им аудита оценивает работу службы внутреннего аудита, если аудитор считает результаты этой работы надлежащими для использования при определении характера, сроков выполнения и масштаба своих аудиторских процедур.

21. В соответствии с требованием МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита» внешние аудиторы должны рассмотреть работу внутренних аудиторов и ее влияние, если таковое имеет место, на характер, сроки выполнения и масштаб процедур внешнего аудитора. Внешний аудитор рассматривает организационный статус службы внутреннего аудита, объем работ, техническую квалификацию ее членов и их профессиональный подход к обязанностям, при оценке работы службы.

22 В основе работы аудитора лежит его суждение. Аудитор использует профессиональное суждение при:

- Оценке неотъемлемого риска и риска системы контроля, а также риска существенных искажений, вызванных мошенничеством и ошибкой;
- Принятии решения о характере, сроках выполнения и масштабе аудиторских процедур;
- Оценке результатов этих процедур; и
- Оценке обоснованности суждений и оценок руководства субъекта при подготовке финансовой отчетности.

23. Внешний аудитор планирует и проводит аудит, чтобы получить разумную уверенность в том, что искажения в финансовой отчетности банка, которые по отдельности или в совокупности

являются существенными для финансовой информации, представленной в этой отчетности, были обнаружены. Оценка того, что является существенным, зависит от профессионального суждения аудитора, и на нее оказывают влияние те экономические решения, которые примут пользователи финансовой отчетности банка на основании данной финансовой отчетности. Аудитор рассматривает существенность, как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении отдельных сальдо счетов, классов операций и раскрытий. На оценку существенности могут повлиять другие факторы, например, правовые и регулирующие требования, факторы, касающиеся сальдо счетов отдельных финансовых отчетов и связей. Таким образом, для различных аспектов финансовой отчетности аудитор может устанавливать различные уровни существенности. Аналогичным образом, уровень существенности, используемый аудитором при составлении заключения по финансовой отчетности банка, может отличиться от уровня, применяемого при подготовке специальных отчетов для органов банковского надзора. Более подробно этот вопрос рассматривается в статье МСА 320 «Существенность в аудите».

24. Для формирования мнения о финансовой отчетности внешний аудитор выполняет процедуры, разработанные с целью получения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Проведение аудита не гарантирует выявления всех существенных искажений в силу таких факторов, как использование суждения, использование процедур тестирования, ограничения, присущие системе внутреннего контроля и того факта, что большинство доказательств, находящихся в распоряжении аудитора, носят подтверждающий, но не заключительный характер. Риск необнаружения существенных искажений, вызванных мошенничеством, значительно выше риска необнаружения существенных искажений, связанных с ошибкой, так как мошенничество обычно влечет за собой хитросплетенные и тщательно организованные схемы действий, направленные на его сокрытие, такие как подлог, умышленное неотражение операций в учете или преднамеренное предоставление неправильной

информации аудитору. Попытки сокрытия сложнее выявить, если они совершаются в сговоре. Более того, риск не выявления аудитором существенного искажения, вызванного мошенничеством руководства субъекта, значительно выше, чем при мошенничестве сотрудников, потому что совет директоров и руководство банка часто занимают позицию, которая предполагает их единство и позволяет им обойти официально установленные процедуры контроля. Поэтому аудитор планирует и проводит аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая вероятность существования обстоятельств, которые приводят к существенному искажению финансовой отчетности.

25. Когда аудитор обнаруживает искажение, которое является существенным для финансовой отчетности в целом, включая применение несоответствующей учетной политики или оценки активов, или нераскрытие существенной информации, он требует от руководства субъекта корректировки финансовой отчетности с целью исправления искажения. В случае отказа руководства субъекта от внесения поправок, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности. Подобное заключение может оказать серьезное влияние на степень доверия к банку и даже на стабильность положения банка, и поэтому руководство, как обычно, принимает меры, чтобы избежать такие случаи. Аудитор также выразит мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения в случае если руководство субъекта не предоставило всей информации или пояснений, требуемых аудитором.

26. В качестве дополнительной, но не обязательной, части своей работы внешний аудитор обычно предоставляет руководству субъекта определенную информацию. Данная информация традиционно содержит замечания по таким вопросам, как существенные недостатки системы внутреннего контроля или искажения, которые попали в поле зрения аудитора в процессе аудита, но которые не обязательно требуют модификацию аудиторского отчета (заключения) (из-за того, что были приняты дополнительные процедуры по устранению слабых сторон контроля или потому, что искажения в финансовой отчетности были исправлены, или они являются несущественными в данном

контексте). Внешний аудитор также передает информацию относительно вопросов руководства лицам, наделённым руководящими полномочиями в банке. В некоторых странах аудитор, в соответствии с требованиями законодательства или обычной практикой, также предоставляет руководству субъекта или органам надзора развернутый отчет по определенным вопросам, таким как расшифровка сальдо счетов или состав кредитного портфеля, показатели ликвидности и прибыль, финансовые коэффициенты, адекватность систем внутреннего контроля, анализ банковских рисков или соблюдение законодательства и требований надзорных органов.

27. В некоторых странах внешний аудитор должен срочно поставить в известность органы банковского надзора о любом факте или принятом решений, которые могут:

- Представлять собой существенное нарушение законодательства или нормативных актов;
- Негативно повлиять на способность банка продолжить непрерывную деятельность; или
- Привести к модификации отчета.

Роль органов банковского надзора

28 Основная задача пруденциального надзора заключается в сохранении устойчивости и доверия к финансовой системе, и снижение, таким образом, риска нанесения убытка вкладчикам и другим кредиторам. Кроме того, надзор часто бывает направлен на проверку соответствия банков и их деятельности требованиям законодательства и нормативных актов. Однако в данном Положении основное внимание уделяется пруденциальным аспектам роли органов банковского надзора.

29 Банковский надзор основан на системе лицензирования, которое позволяет органам банковского надзора определить совокупность действий, подлежащих надзору, и контролировать проводку вкладов в банковскую систему. Для получения и сохранения лицензии на ведение банковской деятельности, субъекты должны соблюдать определенные пруденциальные требования. В деталях требования могут быть неодинаковы в разных странах; некоторые

более жестко определены законодательством, а другие составлены таким образом, что предоставляют надзорным органам возможность их более широкого толкования. Однако нижеприведенные требования банковского лицензирования являются общими для большинства систем надзора:

- Банк должен иметь подходящих акционеров и членов правления (понятие включает целостность и позицию в деловых кругах, а также финансовые возможности всех основных акционеров).
- Руководство банка должно быть честным и заслуживающим доверие, обладать надлежащими навыками и опытом, чтобы управлять банком должным образом.
- Организация и внутренний контроль банка должны соответствовать его бизнес плану и стратегиям.
- Банк должен иметь правовую структуру, соответствующую его операционной структурой.
- Банк должен иметь достаточный капитал, чтобы обеспечивать покрытие рисков, присущих данному бизнесу вследствие его характера и масштаба.
- Банк должен иметь достаточную ликвидность на случай оттока денежных средств.

30. Часто предъявляются и более детальные требования, включая минимальные количественные соотношения достаточности капитала и ликвидности. Какими бы детальными ни были правила, в любом случае их целью является создание условий для обеспечения надлежащего ведения бизнеса руководством банка и создания им достаточных финансовых ресурсов для преодоления неблагоприятных обстоятельств и защиты вкладчиков от потерь.

31. Вдобавок к лицензированию новых банков, многие органы банковского надзора имеют право на рассмотрение и отклонение любого предложения о передаче значительной части собственности или контрольного пакета акции в существующих банках другим лицам.

32. Существующий банковский надзор, обычно, проводится на основе рекомендаций и инструкций. Однако, органы банковского надзора

имеют право применять свои юридические полномочия для своевременного принятия корректирующих действий при неспособности банка удовлетворять разумные требования, когда нарушаются требования законодательства или нормативных актов, или когда вкладчики сталкиваются существенным риском убытка. В исключительных обстоятельствах органы банковского надзора могут иметь право на отзыв лицензии банка.

33. Одной из основ пруденциального надзора является достаточность капитала. Во многих странах предусматриваются минимальные требования к размеру капитала при открытии нового банка, а анализ достаточности капитала является постоянным элементом текущего надзора. В консультативном пакете «Новое Базельское соглашение о норме собственного капитале», выпущенном Базельским комитетом в январе 2001 года, Базельский комитет предлагает основу достаточности капитала, основанную на трех дополнительных условиях: требования к минимальному размеру капитала, обзорная проверка надзорными органами и рыночная дисциплина.

- Первое условие определяет требования к минимальному размеру капитала для трех крупных категорий риска: кредитный риск, рыночный риск и операционный риск.
- Второе условие, процесс обзорной проверки надзорными органами, основывается на следующих принципах. Банки должны обладать достаточной платежеспособностью по отношению к своему профилю риска, а органы банковского надзора иметь возможность требовать от банков обеспечения своего капитала на уровне выше минимального. Внутренне и на продолжающейся основе банки должны оценивать достаточность своего капитала с учетом текущего и будущего профиля риска, а органы банковского надзора должны проводить обзор внутренней процедуры оценки достаточности капитала банка. И, наконец, органы банковского надзора должны вмешиваться заранее, принимая во внимание сравнительно неликвидный характер большинства банковских активов и ограниченный выбор большинства банков в быстром увеличении капитала.

- Третье условие, рыночная дисциплина, усиливает роль участников рынка в поощрении банков удерживать капитал на достаточном уровне. В этом отношении банки должны раскрывать количественные и качественные сведения о своем капитале и профиле риска.

34. Банки подвержены разного рода рискам. Органы банковского надзора ведут мониторинг и могут ограничить предел банковских рисков, например таких рисков, как кредитный риск, рыночный риск (включая процентный риск и валютный риск), риск потери ликвидности и риск финансирования, операционный риск, правовой риск и риск потери репутации. Все больше внимания органы банковского надзора уделяют разработке систем оценки, которые бы отражали степень подверженности специфическим рискам (например, риск, связанный с производными финансовыми инструментами). Такие системы часто являются основой для разработки специфических средств контроля или установления ограничений в отношении различных категорий подверженности рискам.

35. Наиболее значительным из банковских рисов, с точки зрения исторического опыта потерь, является риск того, что клиент или контрагент будет не в состоянии погасить обязательство в полном размере к моменту наступления срока его погашения или после (иногда называемый кредитным риском). Формирование кредитной политики банков не входит в функции органов банковского надзора, однако для него важно быть уверенным, что банк выбрал надежную систему управления кредитными рисками. Органы банковского надзора также оценивают эффективность политики и практики банка по оценке качества займа. Органы банковского надзора должны удостовериться в правильности используемых методов и суждений, принятых руководством банка для расчета денежного довольствия и надбавки к зарплате и общей суммы специфического и общего довольствия, которые достаточны для поглощения расчетных кредитных потерь по срокам в соответствии с надлежащей политикой и процедурами. Кроме того, органы банковского надзора стремятся обеспечить адекватную диверсификацию кредитного риска посредством правил, ограничивающих вероятность возникновения рисков по

отдельным заемщикам, отраслям, коммерческим секторам, отдельным странам или экономическим регионам.

36. Хотя их трудно оценить, качество банковских займов и других активов является одним из наиболее критических факторов его финансового положения. Соответственно, точная и пруденциальная оценка активов играет большую роль для органов банковского надзора, поскольку она непосредственно влияет на определение заявленной суммы капитала банка. Как было уже сказано, размер капитала широко применяется как регулирующий стандарт, по которому оценивается подверженность риску или устанавливаются соответствующие ограничения. В то время как правильная оценка активов является одной из первичных обязанностей руководства субъекта, процесс оценки часто увязывается с надлежащим суждением. В общем, если сам орган банковского надзора не проводит свою оценку данного процесса с целью определения точности и соответствия его официальной политике и процедурам субъекта, то он в отношении правильности полученной оценки активов в большей мере полагается на суждение руководства субъекта и на результаты анализа такой оценки внешним аудитором, которые представлены в финансовой отчетности.

37. Органы банковского надзора придают огромное значение необходимости наличия в банках системы внутреннего контроля, адекватной характеру, масштабу и объему их бизнеса. Целью системы внутреннего контроля является содействие в достижении задач руководства субъекта по обеспечению, по мере возможности, упорядоченного и эффективного ведения дел, включая соблюдение политики руководства субъекта, защиту активов, предотвращение и выявление мошенничества и ошибок, точность и полноту бухгалтерских записей и своевременную подготовку достоверных финансовых сведений.

38. Разработка сложных компьютерных информационных систем, в режиме реального времени, сильно увеличила потенциальные возможности системы контроля, что в свою очередь породило возможность дополнительного риска, возникающего из-за вероятности компьютерного сбоя или мошенничества. Внедрение электронной торговли также привело к возникновению новых

рисков, которые в свою очередь требуют дополнительных средств контроля.

39. Органы банковского надзора стремятся убедиться в том, что качество управления соответствует характеру и масштабу бизнеса. В рамках правовой среды, предусматривающей проведение периодических проверок на местах, у проверяющих есть возможность заметить наметившиеся проблемы в управлении. В других случаях, орган банковского надзора обычно договаривается о встречах с руководством субъекта на регулярной основе и ищет другие возможности контакта. В независимости от характера правовой среды, орган банковского надзора старается использовать все возможности для того, чтобы получить верное представление о бизнес планах и стратегии руководства субъекта и том, как оно намеревается осуществить их. Орган банковского надзора также стремится определить, оснащен ли банк необходимым для выполнения его функций оборудованием и достаточно ли квалифицирован и профессионально компетентен его персонал. Информация, полученная в результате таких встреч с руководством субъекта, помогает органам банковского надзора сформулировать мнение о компетентности руководства субъекта.

40. Для осуществления эффективного надзора необходимы сбор и анализ информации по подконтрольным банкам. Например, органы банковского надзора собирают, рассматривают и анализируют пруденциальные и статические отчеты банка. Это включает в себя основную финансовую отчетность и вспомогательные приложения, предоставляющие информацию более подробно. Эти отчеты используются для проверки соблюдения определенных пруденциальных требований. Кроме того, они служат основой для бесед с руководством банка. Мониторинг без посещения объектов часто может определить потенциальные проблемы, в частности в перерывах между инспекциями объектов, и тем самым, обеспечит заблаговременное выявление и ускорение принятия корректирующих мер, пока проблемы не стали более серьезными.

41. Орган банковского надзора должны иметь инструменты для подтверждения получаемой ими информации посредством проверки на объектах или путем привлечения внешних аудиторов.

Работа на объектах осуществляется силами персонала самого органа банковского надзора или внешними аудиторами по поручению органа банковского надзора. Данная работа направлена на получение независимого подтверждения существования в отдельных банках системы внутреннего контроля, отвечающей специфическим критериям мандата органа банковского надзора, и установление достоверности предоставляемых банком сведений.

42. Некоторые надзорные органы в целях лучшего понимания принципов корпоративного управления банка и операционной системы периодически встречаются с аудиторским комитетом или советом директоров. Это предоставляет членам аудиторского комитета или совета директоров возможность обсудить интересующие их вопросы, связанные с деятельностью руководства банка, и помогает органу банковского надзора в определении своего мнения относительно эффективности работы аудиторского комитета.

43. Органы банковского надзора заинтересованы в том, чтобы все работы, выполняемые внешними аудиторами, были выполнены аудиторами, которые:

- Имеют соответствующую лицензию и находятся на хорошем счету;
- Имеют надлежащий профессиональный опыт и квалификацию;
- Отвечают требованиям программы обеспечения качества;
- Не зависят от положения проверяемого банка;
- Объективны и беспристрастны; и
- Удовлетворяют другим применимым этическим требованиям[5].

44. Законодательство некоторых стран предусматривает такие полномочия органов банковского надзора в отношении назначения

[5] Аудитор должен выполнять соответствующие национальные стандарты этики и *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,* разработанный Международной Федерацией Бухгалтеров.

внешних аудиторов, как право на их утверждение или отстранение, а также право принимать решение о проведении независимого аудита. Эти права предоставляются для того, чтобы обеспечить назначение банком внешних аудиторов, имеющих опыт, ресурсы и квалификацию, необходимые в данных обстоятельствах. При отсутствии явных причин для смены внешнего аудитора, органы банковского надзора обычно проводят расследование обстоятельств, при которых банк отказался от услуг аудитора, осуществлявшего аудит ранее.

45. Органы банковского надзора заинтересованы в обеспечении высокого уровня аудита банка. Более того, предметом особого внимания органов банковского надзора является независимость внешнего аудитора, проводящего аудит банка, в частности в тех случаях, когда аудитор оказывает банку также определенные виды неаудиторских услуг. Соответственно, органы банковского надзора стремятся поддержать тесные связи с национальными профессиональными аудиторскими организациями в решении вопросов, представляющих взаимный интерес.

Взаимоотношения органов банковского надзора и внешнего аудитора банка

46. Во многих аспектах интересы органа банковского надзора и внешнего аудитора аналогичны, хотя объекты их внимания могут различаться. То есть:

- Органы банковского надзора, в первую очередь, интересует обеспечение стабильности банковской системы и благоприятствование безопасности и прочности отдельных банков с точки зрения защиты интересов вкладчиков. Поэтому он проверяет настоящую и будущую жизнеспособность банков и использует их финансовую отчетность для оценки их положения и деятельности. С другой стороны, внешний аудитор, прежде всего, заботится о предоставлении отчета о финансовой отчетности банка акционерам или совету директоров банка. Этим аудитор рассматривает приемлемость использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности Аудитор рассматривает период оценки в отношении

допущения, используемый руководством субъекта, и, когда этот период составляет менее 12 месяцев с даты составления баланса, то в этом случае просит руководство банка о продлении оценочного срока, по крайней мере, до 12 месяцев после даты баланса. В случае отказа руководства субъекта продлить период оценки, в соответствии с требованиями МСА 570 «Непрерывность деятельности», аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского отчета (заключения) в связи с ограничением масштаба работы аудитора. Аудитор также выясняет у руководства субъекта, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, имеющих место после окончания периода оценки, используемого руководством субъекта, которые могут породить значительное сомнение в отношении способности банка продолжать непрерывную деятельность.

- Орган банковского надзора интересует поддержание на хорошем уровне системы внутреннего контроля, как основы для безопасного и надлежащего управления делами банка. Внешний аудитор, во многих случаях, оценивает работу системы внутреннего контроля, чтобы определить, насколько он может полагаться на эту систему при планировании и проведении аудита.
- Орган банковского надзора должен удостовериться, что каждый банк должным образом ведет записи, подготовленные в соответствии с политикой и практикой бухгалтерского учета, которые дают возможность органу банковского надзора оценить финансовое положение банка и прибыльность его бизнеса. Его также интересует публикация банком или регулярное представление им финансовой отчетности, которая справедливо отражает его положение. Внешний аудитор также интересуется ведением надлежащих, достаточных и надежных бухгалтерских записей, чтобы обеспечить подготовку субъектом финансовой отчетности без существенных искажений, и, следовательно, предоставить внешнему аудитору возможность выразить свое мнение об этой отчетности.

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ОРГАНОВ БАНКОВСКОГО НАДЗОРА И ВНЕШНИХ АУДИТОРОВ БАНКОВ

47. При использовании органами банковского надзора аудированной финансовой отчетности, в процессе выполнения надзорных функций, орган банковского надзора должен принимать во внимание следующие факторы:

- Удовлетворение потребностей надзорных органов не является первопричиной подготовки финансовой отчетности.
- В соответствии с МСА аудит предназначен для обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не имеет существенных искажений.
- Важность политики бухгалтерского учета, использованной при подготовке финансовой отчетности, поскольку основа представления финансовой отчетности, требует использования суждения при ее применении и может позволить выбор альтернативных вариантов политики или методов ее применения.
- Финансовая отчетность включает информацию, основанную на суждениях и оценках, выполненных руководством субъекта и проверенных аудитором.
- На финансовое положение банка могут оказать влияние события, произошедшие после составления финансовой отчетности.
- С учетом различий в целях, для которых система внутреннего контроля оценивается и тестируется органом банковского надзора и аудитором, орган банковского надзора не может предполагать, что оценка системы внутреннего контроля, сделанная аудитором для целей проводимого им аудита, обязательно будет адекватной тем целям, для которых нужна оценка органу банковского надзора.
- Рассматриваемые внешним аудитором средства контроля и политика бухгалтерского учета могут не совпадать со средствами контроля и политикой, используемыми банком при подготовке информации для органа банковского надзора.

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ОРГАНОВ БАНКОВСКОГО НАДЗОРА И ВНЕШНИХ АУДИТОРОВ БАНКОВ

48. Однако, во многих областях результаты работы органа банковского надзора и внешнего аудитора могут быть эффективно использованы обеими сторонами. Письма аудиторов руководству субъекта и прочие отчеты, предоставляемые аудиторами, могут позволить органам банковского надзора получить полезное представление о различных аспектах деятельности банка. Во многих странах предусматривается предоставление таких отчетов органам банковского надзора.

49. Таким же образом, внешние аудиторы могут получить полезные сведения от органа банковского надзора. При проведении надзорной проверки или совещания с руководством субъекта, выводы, сделанные на основании проведенной проверки или совещания, обычно доводятся до сведения руководства банка. Эти сведения могут быть полезны для аудиторов, поскольку они представляют собой независимую оценку в таких важных вопросах, как достаточность резервов, предназначенных для покрытия кредитных убытков и привлекают внимание к отдельным областям, вызывающим беспокойство у органов банковского надзора. Органы надзора также могут установить специальные нормативы или директивы, которые предоставляются банкам и которые могут помочь аудиторам при проведении аналитического обзора.

50. При контактах с руководством субъекта органы банковского надзора и внешние аудиторы должны осознавать преимущества для обеих сторон, которые могут быть получены в результате осведомленности о вопросах, обсуждавшихся в ходе таких контактов. Следовательно, целесообразно фиксировать результаты контактов такого характера в письменном виде, чтобы они составляли часть документации банка, к которой должна иметь доступ другая сторона.

51. В целях соблюдения интересов обеих сторон в отношении конфиденциальности информации, полученной во время выполнения ими своих соответствующих функций, обычно при необходимости в контактах между органом банковского надзора и внешним аудитором руководство банка также должно присутствовать или, по крайней мере, быть осведомленным о

таких контактах. Рекомендуется принятие своевременных и надлежащих мер с тем, чтобы аудитор не мог нести ответственность, в соответствии с требованиями применимого законодательства или нормативных актов, за раскрытие, с лучшими побуждениями, сведений перед надзорным органом. Эти меры могут приобрести форму законных инициатив или соглашений с банком, его руководством, внешним аудитором и надзорным органом. Это особенно применимо в случае, если присутствие руководства субъекта скомпрометирует обсуждение вопроса, например, в случае, когда аудитор считает, что руководство субъекта замешано в мошенничестве.

52. МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» определяет аспекты аудита, имеющие значение для управления и требующие от аудитора своевременного сообщение этих вопросов лицам, наделенным руководящими полномочиями[6]. Аспекты аудита, имеющие

---

[6] Обычно, такие вопросы включают:

- Общий подход и масштаб аудита, включая любое ожидаемое ограничение по нему или любые дополнительные требования;
- Выбор или изменения, вносимые в существенные положения учетной политики и практики бухгалтерского учета, которые имеют или могли бы иметь существенное влияние на финансовую отчетность субъекта;
- Потенциальное влияние на финансовую отчетность любого значительного риска и подверженности риску, такие как судебные разбирательства, находящиеся на рассмотрении, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности;
- Аудиторские корректировки, независимо от того, зафиксированные или нет субъектом, которые могут или могли бы иметь значительное влияние на финансовую отчетность субъекта;
- Существенные неопределенности, относящиеся к событиям и условиям, которые могут породить большое сомнение относительно способности субъекта продолжать непрерывную деятельность;
- Разногласие с руководством субъекта по поводу вопросов, которые в отдельности или в совокупности могут быть существенными для финансовой отчетности субъекта или аудиторского отчета (заключения). Эти сообщения включают рассмотрение вопроса о том, были ли такие аспекты решены и насколько они существенны;
- Ожидаемые модификации аудиторского отчета (заключения);
- Другие вопросы, привлекающие внимание лиц, наделенных руководящими полномочиями, такие как существенные недостатки в системе внутреннего контроля, вопросы, касающиеся целостности управления и мошенничества, в

значение для управления, включают только те вопросы, которые попали в поле зрения аудитора в ходе проведения аудита. В ходе аудита, проводимого в соответствии с МСА, от аудитора не требуется разработки процедур для специфических целей по выявлению аспектов аудита, имеющих значение для управления. Аспекты аудита, имеющие значение для управления, вероятно, заинтересуют органы банковского надзора, особенно в тех случаях, когда эти аспекты могут потребовать срочных действий со стороны органа банковского надзора. В соответствии с требованиями надзорных, законодательных или регулирующих органов, согласно официального соглашения или протокола, аудитор своевременно сообщает о таких вопросах органу банковского надзора. В случаях, когда отсутствуют такие требования, соглашения или протоколы, аудитор рекомендует руководству банка или лицам, наделенным руководящими полномочиями, своевременно сообщать органу банковского надзора об аспектах, которые, по мнению аудитора, могут представлять собой особый интерес[7]. Более того, если не предусмотрено такое требование, аудитор рассматривает вопрос о сообщении таких аспектов органу банковского надзора в тех случаях, когда руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, не делают этого. В таких случаях, аудитор проверяет, защищает ли законодательство аудитора при осуществлении таких сообщений.

53. Ниже приводятся примеры других вопросов, которые могут привлечь внимание аудитора и могут потребовать принятия срочных мер органом банковского надзора:

- Информация, которая указывает на несоблюдение одного из требований, предъявляемых к банковскому лицензированию.

котором замешано руководство субъекта; и

- Другие вопросы, утвержденные в рамках соглашения.

[7] Четкие требования относительно сообщений аудитора органам банковского надзора уже определены во многих странах требованиями законодательных или надзорных органов, или официальным соглашением или протоколом. Это во взаимных интересах, как аудиторов, так и органов банковского надзора. В стране, где нет таких требований, банковские надзорные органы и органы бухгалтерского учета поощряются к рассмотрению таких инициатив или поддержке соответствующих мер в этом отношении.

- Серьезный конфликт внутри руководящего состава или неожиданный уход руководителя, занимающего ключевую позицию.
- Информация, которая может указывать на существенное нарушение требований законодательства и нормативных актов, или учредительных документов, устава или внутренних положений банка.
- Намерение аудитора уйти в отставку или увольнение аудитора с работы.
- Существенные негативные изменения в рисках деятельности банка и возможные продолжающиеся риски.

Во многих случаях внешний аудитор также сообщает об этих вопросах лицам, наделенным руководящими полномочиями.

54. В ряде стран, внешний аудитор выполняет специфические задания или выпускает специальные отчеты в соответствии с законодательными актами или по просьбе органа банковского надзора для оказания ему содействия при осуществлении его надзорных функций. Эти обязанности могут включить в себя представление отчета:

- О соблюдении условий лицензирования;
- О соответствии систем ведения бухгалтерских и прочих записей и систем внутреннего контроля;
- Об адекватности методов, используемых банком для подготовки отчетов для органа банковского надзора, а также точность сведений, приведенных в этих отчетах, которые могут включать собые соотношения активов к обязательствам и прочие пруденциальные требования;
- Об адекватности организации критериям, предусмотренным надзорным органом;
- О соблюдении требований законодательства и нормативных актов, и
- О соблюдении соответствующих положений учетной политики.

55. Органы банковского надзора, внутренние и внешние аудиторы сотрудничают друг с другом, чтобы внести более рациональный и эффективный вклад в процесс надзора. Сотрудничество оптимально улучшает надзор, позволяя каждой стороне сосредотачиваться на своих обязанностях. В некоторых странах сотрудничество может быть основано на периодических встречах органа банковского надзора, внутреннего и внешнего аудиторов.

Условия возможного расширения функций внешнего аудитора в сфере надзора

56. Необходимо, чтобы при обращении органа банковского надзора к внешнему аудитору с запросом о содействии в осуществлении определенных надзорных функций учитывались четко определенные требования, предусмотренные применимым законодательством или соглашением, заключенным между банком и органом банковского надзора. В некоторых случаях такие запросы оформляются в отдельном соглашении, при этом необходимо установить следующие критерии.

57. Во-первых, основная ответственность за предоставление полной и точной информации органу банковского надзора должно нести руководство банка. Роль внешнего аудитора заключается в представлении отчета по такой информации или по применению отдельных процедур. По существу, аудитор не наделен какими-то надзорными обязанностями, но, все же предоставляя этот отчет, он помогает органу банковского надзора более эффективно вынести свое суждение о деятельности банка.

58. Во-вторых, между внешним аудитором и аудируемым банком должны обеспечиваться обычные отношения. Если иное не предусмотрено законодательством или соглашениями, регулирующими работу внешнего аудитора, то поток информации между органом банковского надзора и аудитором обычно проходит через банк, кроме исключительных случаев. Таким образом, орган банковского надзора обращается к банку с просьбой получить информацию, которая ему необходима от аудитора, и такая информация предоставляется органу банковского надзора через банк. Любые встречи между внешним аудитором и органом банковского надзора, за исключением случаев указанных

параграфах 51 и 52, должны проходить в присутствии представителей банка. Требуется предварительное одобрение банка на передачу аудитором копии писем руководству субъекта и другой отчетности органу банковского надзора [8].

59. В третьих, перед заключением каких-либо соглашений с органом банковского надзора, внешний аудитор должен учесть возможность возникновения конфликта интересов. Если такая вероятность существует, то необходимо решить эту проблему до начала работы, обычно получив предварительное согласие руководства банка на выполнение работ.

60. В четвертых, требования надзорных органов в отношении необходимой информации должны быть конкретными и четко сформулированными. Это означает, что органу банковского надзора следует, как можно скорее, описать стандарты, по которым может быть оценена деятельность банка, чтобы аудитор мог составить отчет о том, выполнены они или нет. Если, например, требуется информация о качестве кредитных активов, орган банковского надзора должен указать критерий, который надлежит использовать при классификации проверяемых кредитов в соответствии с категорией риска. Подобным же образом, насколько это возможно, должно быть достигнуто определенное взаимопонимание между органами банковского надзора и внешними аудиторами относительно понятия существенности.

61. В пятых, задачи, выполняемые внешним аудитором по просьбе органа банковского надзора, должны входить в сферу компетенции аудитора, как в практическом, так и техническом отношениях. Например, от аудитора может потребоваться оценить степень подверженности банка риску по отдельному заемщику или стране, но он не сможет без четкого и конкретного критерия оценить, насколько велик риск в каждом конкретном случае. Кроме того, аудит проводится с перерывами и не на продолжающейся основе, так что, например, нет оснований ожидать, что внешний аудитор, в дополнение к работам, необходимым при осуществлении аудита,

[8] Многие банки предоставляют копии сообщений внешнего аудитора руководству субъекта и других специальных отчетов непосредственно банковскому надзорному органу.

проведет полную оценку системы внутреннего контроля или проверит соблюдение банком всех правил, установленных органами надзора, если это не будет выполняться на постоянной основе в течение определенного периода времени.

62. В шестых, задание выполняемые внешним аудитором для органа банковского надзора, должно иметь рациональную основу. Это означает, что за исключением особых случаев, данное задание должно носить вспомогательный характер по отношению к его основной работе по аудиту и может быть выполнено более экономично и быстро, чем органом банковского надзора, потому что аудитор обладает необходимой квалификацией или потому, что тем самым исключается дублирование.

63 И, наконец, необходимо принять меры по соблюдению конфиденциальности в отношении определенных аспектов, в частности, конфиденциальной информации, полученной внешним аудитором в ходе его профессиональных контактов с другими клиентами по аудиту и не известной банку или общественности.

64 Расширение роли внешнего аудитора зависит от характера надзорной среды в конкретной стране. Например, если орган банковского надзора применяет активный подход с проведением частых и строгих инспекций, то обычно от внешнего аудитора может потребоваться минимальное содействие. Если, с другой стороны, существует традиция проведения менее тщательного надзора, в первую очередь, основанного на анализе отчетной информации, предоставленной руководством банка, в противовес к инспекции, или если возможности надзорных органов ограничены, выражение уверенности в отношении полученной информации внешним аудитором может оказаться весьма полезным для органа банковского надзора.

65 Однако, в настоящее время многие страны применяют метод надзора, который содержит элементы проводимой инспекции и анализа информации, представленной в отчетах. По мере развития банковского дела, проведение инспекции требует привлечения все больших ресурсов надзорных органов. Многим надзорным органам, практикующим проведение выездных проверок, таким образом,

приходится больше полагаться на отчеты и на содействие внешних аудиторов в тех сферах, где это уместно с учетом их квалификации.

66 Если ранее органы банковского надзора ссылались исключительно на проводимый ими анализ пруденциальной нормы прибыли, то теперь они нашли благоразумным обезопасить себя проведением некоторых проверок на объектах. Поэтому в этих странах, при выполнений специфических заданий (см. параграф 54) органы банковского надзора рассчитывают более, чем прежде, на содействие аудиторов.

67. В тех странах, где органы банковского надзора и внешние аудиторы в течение длительного времени поддерживали тесные отношения, между ними установилось взаимное доверие, а обширный опыт сотрудничества дал возможность каждой из сторон извлечь пользу из работы другой стороны. Опыт, накопленный в тех странах, показывает, что конфликт интересов, который аудиторы могут в принципе считать препятствием для их тесного сотрудничества с органами банковского надзора, в действительности не имеет большого значения и не мешает плодотворному диалогу.

Необходимость постоянного диалога между органами банковского надзора и специалистами бухгалтерского учета

68. Если органы банковского надзора намерены использовать результаты работы внешних аудиторов на постоянной основе, то они должны обсуждать существующие вопросы по надзору в целом со специалистами бухгалтерского учета. Этого можно достичь, проводя периодические встречи между надзорными органами и профессиональными бухгалтерскими организациями на национальном уровне. В ходе подобных встреч могут обсуждаться сферы взаимного интереса. Если аудиторы будут четко понимать отношение надзорных органов к соответствующим вопросам, то это окажет значительное содействие аудиторам при выработке обоснованных суждений. В ходе подобных обсуждений органы банковского надзора также должны иметь возможность выразить свое мнение относительно учетной политики и стандартов аудита в целом и специфических аудиторских процедур в частности. Это поможет в улучшении общего уровня аудита финансовой

отчетности банка. Может оказаться целесообразным, чтобы ассоциации банковской отрасли также принимали участие в обсуждении некоторых вопросов, например через начальника службы внутреннего аудита, чтобы было учтено мнение всех сторон.

69. Обсуждения, проводимые надзорными органами и профессиональными организациями бухгалтеров, могут также с успехом включить основные вопросы аудита и актуальные проблемы бухгалтерского учета, такие как надлежащие методы учета новых инструментов, а также другие аспекты финансовых инноваций и секьюритизации. Подобные встречи могут содействовать в выработке банком наиболее подходящей учетной политики.

70. Надзорные органы и специалисты в области бухгалтерского учета заинтересованы в достижении единообразия между банками при применении надлежащей учетной политики. Часто надзорные органы могут оказать влияние на решение банков о применении единой политики, так как они обладают соответствующими регулирующими полномочиями, в то время как аудиторы имеют больше возможностей для мониторинга или обзора практического применения подобной политики. Взаимодействие надзорных органов и специалистов бухгалтерского учета, осуществляемое на постоянной основе, может, таким образом, внести значительный вклад в гармонизацию стандартов финансовой отчетности в банковском секторе на национальном уровне.

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1005

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-4
Характеристики субъектов малого бизнеса	5-18
Комментарии по применению Международных стандартов аудита	19
Обязанности: МСА 200-299	20-41
Планирование: МСА 300-399	42-53
Система внутреннего контроля: МСА 400-499	54-65
Аудиторские доказательства: МСА 500-599	66-101
Аудиторские выводы и заключения: МСА 700-799	102-106
Приложение 1: Комментарий по применению МСА при оказании аудитором услуг в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности субъектов малого бизнеса	
Приложение 2: Где можно найти вопросы, связанные с аудитом субъектов малого бизнеса	

Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1005 «Особенности аудита субъектов малого бизнеса» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА

В сентябре 2002 года Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) постановило, что данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) должно быть пересмотрено с учетом Международных стандартов аудита (МСА), опубликованных в период с марта 1999 года по март 2003 года, и что, при необходимости, в МСА, опубликованные после марта 2003 года, следует включить требования в отношении аудита субъектов малого бизнеса.

Руководства, содержащиеся в данном ПМАП, будут изъяты, когда изменения к соответствующим МСА вступят в силу.

В связи с этим, читатели предупреждаются о том, что дополнительно к руководствам данного ПМАП, они должны принимать во внимание особые требования в отношении аудита субъектов малого бизнеса, включенные в МСА, опубликованные после марта 2003 года.

Введение

1. Международные стандарты аудита (МСА) содержат основные принципы и существенные процедуры вместе с соответствующими руководствами, применяемыми к аудиту финансовой отчетности любого субъекта независимо от его размеров, организационно-правовой формы, структуры собственности или управления, а также от вида деятельности. КМСАВУ[1] отмечает, что аудит субъектов малого бизнеса имеет некоторые особенности. Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) не устанавливает новых требований к проведению аудита субъектов малого бизнеса; кроме того, в нем не предусматриваются какие-либо отступления от требований МСА. Весь аудит субъектов малого бизнеса должен проводиться в соответствии с МСА.

2. Цель данного ПМАП - рассмотреть основные характеристики субъектов малого бизнеса и определить степень их воздействия на применение МСА. В данном ПМАП:

[1] Первоначальное ПМАП было подготовлено и издано Комиссия по международной аудиторской практике (КМАП). С 1 апреля 2002 года Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) является правопреемником КМАП.

(а) Рассматриваются основные характеристики субъектов малого бизнеса; и

(б) Содержатся рекомендации по применению МСА, опубликованных до марта 2003 года, в процессе аудита субъектов малого бизнеса.

3. Собственник-управляющий субъекта малого бизнеса часто нуждается в помощи в ведении бухгалтерских записей и подготовке финансовой отчетности. В разделе 8 *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*[2] (Кодекс) МФБ рассматривается понятие независимости, и аудиторы, рассматривающие возможность оказания прочих услуг субъектам малого бизнеса, являющихся клиентами по аудиту, должны изучить требования Кодекса, а также национальные требования к независимости. В Приложении к данному ПМАП содержатся комментарии к применению МСА в тех случаях, когда аудиторы также подготавливают бухгалтерские записи и финансовую отчетность субъектов малого бизнеса, являющихся клиентами по аудиту.

4. При определении характера и объема руководства, предусмотренного в данном ПМАП, КМСАВУ стремилось предоставить руководство общего характера, применимое к аудиту всех субъектов малого бизнеса, которое позволит аудитору выносить профессиональное суждение по применению МСА. Однако, не было предусмотрено подробное руководство процедурного характера, так как выпуск такого руководства мог бы затруднить использование профессионального суждения должным образом в ходе проведения аудита.

Характеристики субъектов малого бизнеса

5 Аудитор любого субъекта адаптирует аудиторский подход к специфике субъекта и конкретного соглашения. Аудит субъекта малого бизнеса отличается от аудита субъекта крупного предпринимательства более упрощенной документацией и менее сложным характером аудита, что позволяет использовать для проведения аудита меньшее количество сотрудников.

---

[2] Раздел 290 *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров,* разработанный МФБ, издан в июне 2005 года.

6. Термин «субъект малого бизнеса» в данном контексте отражает не только размер субъекта, но и его типичные качественные характеристики. Среди количественных показателей, характеризирующих размера субъекта, могут быть итоговые суммы баланса, величина доходов субъекта и количество сотрудников, но такие показатели, по своей сути, не являются определяющими. В связи с этим, не представляется возможным дать адекватное определение субъекта малого бизнеса исходя только из количественных показателей.
7. Для целей данного ПМАП, субъектом малого бизнеса является любой субъект:
   (а) Право собственности и управление которым сконцентрировано в рамках узкого круга лиц (часто одного лица[3]); и
   (б) К которому могут быть применимы одна или несколько из следующих характеристик:
      (i) Ограниченное количество источников дохода;
      (ii) Упрощенная система ведения бухгалтерского учета; или
      (iii) Ограниченные средства внутреннего контроля наряду с наличием у руководства субъекта возможности действовать в обход таких средств контроля.
8. Вышеприведенный перечень качественных характеристик не является исчерпывающим. Они не относятся исключительно к субъектам малого бизнеса, при этом субъекты малого бизнеса не обязательно демонстрируют наличие всех этих характеристик. Для целей данного ПМАП считается, что субъекты малого бизнеса, как правило, обладают характеристикой (а), а также одной или несколькими из характеристик пункта (б).

Концентрация прав собственности и управления

9. Как правило, субъектами малого бизнеса владеет ограниченное число лиц; чаще всего один владелец. Собственник может нанять менеджера для управления субъектом, однако в большинстве случаев, он принимает непосредственное участие в управлении

[3] Под «лицом» понимается скорее физическое, а не юридическое лицо. Однако, для целей данного ПМАП субъект, находящийся в собственности другого предприятия, может рассматриваться в качестве «субъекта малого бизнеса» при условии, что собственник демонстрирует наличие соответствующих характеристик.

повседневной деятельностью субъекта. Такая же ситуация наблюдается в небольших некоммерческих и государственных организациях: несмотря на то, что за предприятие официально отвечают несколько человек, только узкий круг лиц участвует в управлении повседневной деятельностью субъекта.

10. В данном ПМАП используется термин «собственник-управляющий» для обозначения владельцев субъектов, участвующих в управлении их повседневной деятельностью. В тех случаях, когда владельцы не участвуют в управлении повседневной деятельностью субъектов, термин «собственник-управляющий» используется для обозначения как владельцев, так и менеджеров, нанимаемых, для управления субъектом.

Ограниченное количество источников дохода

11. Субъекты малого бизнеса часто предлагают ограниченный ассортимент товаров или услуг, и осуществляют свою деятельность на одном или ограниченном количестве объектов, что позволяет аудитору быстрее разобраться в специфике деятельности субъекта малого бизнеса и отразить ее в документах, чем в случае с более крупным предприятием. Применение широкого спектра аудиторских процедур может носить достаточно несложный характер. Например, при осуществлении аналитических процедур могут быть использованы эффективные модели прогнозирования. С помощью аналитических процедур можно получить приемлемые доказательства, позволяющие в отдельных случаях сократить потребность в проведении других процедур проверки по существу. К тому же, на многих субъектах малого бизнеса совокупность данных бухгалтерского учета часто бывает незначительной и легко поддается анализу.

Упрощенная система ведения учета

12. Субъектам малого бизнеса приходится вести бухгалтерские записи в необходимом объеме с целью соблюдения требований законодательства и регулирующих органов, а также для удовлетворения потребностей самих предприятий, в том числе, связанных с подготовкой финансовой отчетности и ее аудитом.. Поэтому систему бухгалтерского учета следует организовать таким образом, чтобы она обеспечивала разумную уверенность в том, что:

(а) Все операции и другие данные бухгалтерского учета, которые следовало отразить, действительно были отражены в учете;

(б) Активы и обязательства, отраженные в системе бухгалтерского учета, действительно существуют и отражены по соответствующей стоимости; и

(в) Факты мошенничества и ошибки при обработке данных бухгалтерского учета будут выявлены.

13 В основном, на субъектах малого бизнеса занимаются исключительно ведением бухгалтерского учета лишь несколько сотрудников, если таковые вообще имеются. В связи с этим учет часто ведется в упрощенном виде. Система ведения учета может быть упрощенной или отличаться низким качеством, что приводит к большому риску недостоверности или неполноты информации, раскрываемой в финансовой отчетности. Многие субъекты малого бизнеса привлекают для ведения некоторых или всех функций бухгалтерского учета внешних специалистов.

14. Субъекты малого бизнеса часто предпочитают использовать известные программные продукты по бухгалтерскому учету, предназначенные для использования на персональном компьютере. Многие из данных программных продуктов уже апробированы и получили широкое признание. Поэтому при их выборе и надлежащем использовании они могут служить основой для надежной и эффективной системы бухгалтерского учета.

Ограниченные средства внутреннего контроля

15. С учетом размеров и экономических показателей субъектов малого бизнеса, использование такими субъектами сложной системы внутреннего контроля нецелесообразно и нежелательно. Кроме того, возможность разделения обязанностей ограничена в связи с небольшим количеством сотрудников. Однако, даже на незначительном по размеру предприятии целесообразным является обеспечение разделения обязанностей по ряду ключевых направлений работы, а также наличие упрощенной и в то же время эффективной системы контроля. Оперативный контроль, осуществляемый собственником-управляющим, также может иметь положительный эффект, так как собственник-управляющий лично заинтересован в сохранности активов субъекта, оценке

финансовых результатов его деятельности и в контроле за ней.

16. Собственник-управляющий играет ведущую роль на малом предприятии. Непосредственный контроль собственника-управляющего за принятием всех решений и возможность его личного вмешательства в любое время в целях обеспечения надлежащей реакции на происходящие изменения часто являются важнейшими характеристиками системы управления субъектами малого бизнеса. Личный контроль иногда позволяет компенсировать недостатки процедур внутреннего контроля. Например, когда недостаточно распределены полномочия в сфере закупок и расходования денежных средств, качество внутреннего контроля улучшается, если собственник-управляющий лично подписывает все чеки. Если собственник-управляющий не принимает участие в этом процессе, увеличивается риск необнаружения фактов мошенничества или ошибок, допущенных сотрудниками.

17. Хотя отсутствие сложной системы внутреннего контроля само по себе не свидетельствует о высоком риске мошенничества или ошибок, принятие собственником-управлдяющим позиции доминирующего руководителя может способствовать злоупотреблениям: действия руководства субъекта в обход системы контроля оказывают негативное воздействие на контрольную среду любого субъекта, что ведет к повышению риска мошенничества со стороны руководства субъекта или существенного искажения финансовой отчетности. Например, собственник- управляющий может отдать распоряжение сотрудникам произвести выплаты, чего они не стали бы в противном случае делать при отсутствии подтверждающей документации.

18. Влияние, которое на аудит оказывает тот факт, что собственник в то же время является руководителем, а также возможность действий руководства субъекта в обход системы внутреннего контроля, в большой степени зависит от честности, позиции и мотивации собственника-управляющего. В ходе аудита субъектов малого бизнеса, как и в случае с другими субъектами, аудитор подходит к аудиту с определенной долей профессионального скептицизма. Аудитор не делает допущения о том, что собственник-управляющий нечестен или, наоборот, безупречно честен. Это очень важный фактор, рассматриваемый аудитором при оценке аудиторского

риска, планировании характера и объема аудиторской работы, оценке аудиторских доказательств и достоверности представлений руководства субъекта.

Комментарии по применению Международных стандартов аудита

19. Ниже приводятся комментарии по применению МСА в процессе аудита субъектов малого бизнеса. Данные комментарии дополняют, а не заменяют положения в соответствующем МСА, и учитывают особенности аудита субъектов малого бизнеса. Для более подробного ознакомления с требованиями МСА аудитору необходимо обращаться к конкретным МСА. В случае, если какой-либо МСА в принципе применим к аудиту финансовой отчетности субъектов малого бизнеса, и при этом отсутствуют какие-либо специальные аспекты, связанные с аудитом субъектов малого бизнеса, рекомендации по применению данных МСА не предоставляются.

МСА 210: Условия соглашения по аудиту

20. Во многих случаях собственники-управляющие субъектов малого предпринимательства не имеют полного представления о своей ответственности и об ответственности своих аудиторов. В частности, собственники-управляющие могут не осознавать того, что они несут ответственность за подготовку финансовой отчетности, особенно, если подготовка финансовой отчетности осуществляется посредством аутсорсинга.

21. Одной из целей письма-соглашения является четкое описание соответствующих обязанностей собственника-управляющего и аудитора. В Приложении к МСА 210 приводится образец письма-соглашения по аудиту.

22 В параграфе 7 МСА 210 оговорено, что аудитор может указать в письме-соглашении то, что он ожидает получить письменное подтверждение о представлении руководства субъекта в связи с аудитом. В МСА 580 «Представления руководства субъекта» предусмотрено требование о том, чтобы аудитор получил подтверждение того, что руководство субъекта подтверждает свою обязанность справедливо представить финансовую отчетность в соответствии с применимой основой представлении финансовой отчетности и утвердило данную финансовую отчетность Другие

МСА требуют других конкретных представлений. Аудитор может счесть необходимым включить в письмо-соглашение указание предполагаемых вопросов, по которым должны быть получены представления руководства субъекта. Это даст возможность аудитору обсудить в начале работы с собственником-управляющим причины запроса таких представлений и предупредить его о потенциальном влиянии на аудиторский отчет (заключение) неполучения таких представлений, что позволит избежать проблем при завершении аудита. Это также поможет аудитору в проведении аудита и составлении своего мнения, если собственник-управляющий не сможет или откажется предоставить необходимые представления.

23. В некоторых случаях аудитор может выявить невозможность получения полноценного доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности в связи с недостатками, характерными для субъектов малого бизнеса. При таких обстоятельствах в странах, где это разрешено законодательством, аудитор может не согласиться на проведение аудита иди отказаться от проведения аудита даже после принятия на себя надлежащих обязательств. В качестве альтернативы, аудитор может принять решение о продолжении аудита и выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Аудитору следует учитывать положения параграфа 41 МСА 700 «Аудиторский отчёт (заключение) по финансовой отчетности»[4], в соответствии с которым аудитор обычно не должен принимать условия соглашения по аудиту, если он уверен в том, что необходимо отказаться от выражения мнения.

МСА 220: Контроль качества аудита исторической финансовой информации

24-28. МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации», опубликованный в феврале 2004 года, применяется в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся с 15 июня 2005 года или после этой даты. После вступления в силу МСА 220 параграфы 24-28

[4] МСА 700 «Аудиторский отчёт (заключение) по финансовой отчетности» был отменен в декабре 2006 года, когда вступил в силу МСА 700 «Отчёт (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения».

данного ПМАП были отменены.

МСА 230: Документация

29.-33. МСА 230 «Аудиторская документация», опубликованный в сентябре 2005 года, применяется в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся с 15 июня 2006 года или после этой даты. После вступления в силу МСА 230 параграфы 29-33 данного ПМАП были отменены.

МСА 240: Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчётности

34-38. МСА 240, опубликованный в феврале 2004 года, применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года. После вступления в силу МСА 240 параграфы 34-38 данного ПМАП были отменены.

МСА 250: Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности

39. В соответствии с МСА 250 аудитор должен иметь общее представление о нормативно-правовой базе, применимой к деятельности субъекта. Помимо законодательства и нормативных актов, непосредственно касающихся подготовки финансовой отчетности, некоторые требования законодательства и нормативных актов могут предусматривать правовую основу деятельности субъекта, которая оказывает большое влияние на его возможность вести бизнес. Так как деятельность большинства субъектов малого бизнеса не отличается сложностью, правовая и регулирующая среда, к которой они принадлежат, является менее сложной по сравнению со средой, в которой функционируют более крупные диверсифицированные субъекты.

40. Определив применимое отраслевое законодательство и нормативные акты, аудитор субъекта малого бизнеса должен отразить данную информацию как часть его знания о субъекте, а в последующие годы проводить пересмотр и обновление данных сведений по мере необходимости.

МСА 260: Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями

41. В соответствии с параграфом 5 МСА 260 аудитор должен определить лица, наделённые руководящими полномочиями, с которыми обсуждаются аспекты аудита, имеющие значение для управления. Структура управления субъекта малого бизнеса может быть определена не очень четко, или в роли лиц, наделённых руководящими полномочиями, могут выступать те же лица, которые руководят предприятием. В структуру управления также могут входить супруги или другие родственники, которые, может быть, не занимаются управлением или контролем предприятия на повседневной основе. Аудитор определяет круг лиц, наделенных полномочиями осуществлять надзор, контроль и ведение деятельности субъекта малого бизнеса.

МСА 300: Планирование аудита финансовой отчетности

42-43. МСА 300, опубликованный в июне 2004 года, применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года. После вступления в силу МСА 300 параграфы 42 и 43 данного ПМАП отменены.

МСА 315: Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений

44-46. МСА 315, опубликованный в октябре 2003 года, применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года. После вступления в силу МСА 315 параграфы 44-46 данного ПМАП были отменены.

МСА 320: Существенность в аудите

47. В «Концептуальной основе подготовки и представления финансовой отчетности», разработанной Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, «существенность» определяется следующим образом: «Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от величины статьи или ошибки, по

которым принимается суждение относительно их пропуска или искажения при определенных обстоятельствах. Следовательно, существенность скорее показывает порог или точку отсечения, чем является исходной качественной характеристикой, которой должна обладать информация, чтобы быть полезной».

Этап планирования

48. Для целей планирования аудита, как правило, следует оценить уровень существенности с качественной и количественной точки зрения. Одна из целей этого предварительного суждения существенности заключается в определении наиболее значимых статей финансовой отчетности, на которые должен обратить внимание аудитор, вырабатывая стратегию аудита. В связи с отсутствием общепризнанных стандартов по оценке существенности с помощью количественных методов, аудитор в каждом случае использует свое профессиональное суждение с учетом этих обстоятельств. В соответствии с одной из методик при количественной оценке существенности используется определенная доля от базового показателя финансовой отчетности. В качестве такого показателя может выступать:

- Прибыль или убытки до налогообложения (при необходимости скорректированные с учетом таких сверхнормативных расходов, как вознаграждение, выплачиваемое собственнику-управляющему).
- Выручка от реализации.
- Итог по балансу.

49. Часто в ходе аудита субъектов малого бизнеса проект финансовой отчетности не предоставляется аудитору в самом начале аудита. В этом случае аудитор обращается к имеющейся наиболее адекватной информации. При наличии можно использовать пробный баланс за текущий год. Часто информацию о расчетной выручке от реализации за текущий период получить гораздо легче, чем данные о прибылях (или убытках) или итоге баланса. Общепринятым методом предварительного суждения о существенности является расчет уровня существенности исходя из результатов аудированной финансовой отчетности за предыдущий

год с учетом изменений, произошедших в году, подлежащем аудиту.

50. Оценка существенности на основе процентной доли финансового результата до налогообложения в том случае, если субъект достигает результатов, близких к порогу безубыточности, может показать неприемлемо низкий уровень существенности, что приводит к необоснованному увеличению объема аудиторских процедур. В этих случаях, аудитор может использовать метод процентной доли в отношении выручки от реализации или итоговых сумм баланса. В качестве альтернативы, оценка существенности может осуществляться, исходя из ее уровня, определенного за предыдущие периоды, и обычного уровня финансовых результатов. Помимо определения единого уровня существенности для всей финансовой отчетности, аудитор оценивает уровень существенности для отдельных сальдо счетов, классов операций и раскрытий.

Оценка существенности при анализе результатов аудиторских процедур

51. Какой бы метод не использовался для оценки существенности при планировании аудита, аудитор проводит переоценку существенности в процессе анализа результатов аудиторских процедур. В основе такой переоценки лежит окончательный вариант проекта финансовой отчетности, включающий в себя все согласованные корректировки и информацию, полученную в ходе аудита.

52. Хотя на стадии представления отчетности уровень существенности рассчитывается в количественных показателях, вместо четкого порогового значения применяется диапазон значений, в рамках которого аудитор использует свое профессиональное суждение. Величины, превышающие верхнюю границу диапазона, считаются существенными, а величины, не достигающие нижней границы диапазона, считаются несущественными. Тем не менее, оба допущения могут быть опровергнуты с учетом качественных факторов.

53. Несмотря на то, что при планировании аудита использовалась количественная оценка существенности, аудитор при выражении

своего мнения учитывает не только числовое значение, но и качественные характеристики нескорректированных искажений финансовой отчетности.

МСА 330: Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков

54-65. МСА 330, опубликованный в октябре 2003 года, применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года. После вступления в силу МСА 330 параграфы 54 и 65 данного ПМАП были отменены.

МСА 500: Аудиторские доказательства

66-70. МСА 500, опубликованный в октябре 2003 года, применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2004 года. После вступления в силу МСА 500 параграфы 66 и 70 данного ПМАП были отменены.

МСА 520: Аналитические процедуры

Аналитические процедуры при планировании аудита

71. Аудитор применяет аналитические процедуры на стадии планирования аудита. Аналитические процедуры на стадии планирования аудита субъекта малого бизнеса могут ограничиваться по характеру и объему в связи с установленными субъектом сроками обработки данных о хозяйственных операциях и отсутствием надежной финансовой информации на момент планирования. Субъекты малого бизнеса могут не располагать промежуточной или ежемесячной финансовой информацией, которая используется в аналитических процедурах на стадии планирования. Аудитор может, в качестве альтернативного варианта, по готовности провести краткую проверку главной книги или других предоставленных бухгалтерских записей. Во многих случаях, может отсутствовать надлежащая документальная информация, и аудитору будет необходимо получить данную информацию при обсуждениях с собственником-управляющим.

Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу

72. Аналитические процедуры часто позволяют аудитору снизить издержки, связанные с получением необходимых доказательств.

Аудитор анализирует средства контроля за подготовкой информации, используемой в аналитических процедурах. Если такие средства контроля эффективны, аудитор с большим доверием относится к той информации, и соответственно, к результатам аналитических процедур.

73. Иногда эффективными оказываются простые модели прогнозирования. Например, если субъект малого бизнеса в течение всего отчетного периода имеет в штате определенное количество сотрудников с фиксированным окладом, аудитор, на основании этих данных, как правило, может с высокой степенью точности рассчитать общие расходы на оплату труда за период. Таким образом, он получает аудиторские доказательства в отношении существенной статьи финансовой отчетности, и уменьшает потребность в выполнении детальной проверки фонда оплаты труда. Общепризнанные финансовые коэффициенты (такие, как маржа прибыли различных предприятий розничной торговли) нередко можно эффективно использовать в аналитических процедурах для доказательства корректного отражения объектов учета. Масштаб аналитических процедур в ходе аудита субъекта малого бизнеса может быть ограничен в связи с недоступностью информации, на которой основаны такие аналитические процедуры.

74. Аналитические процедуры прогнозирования часто оказываются эффективным средством при проверке полноты информации при условии, что результаты можно прогнозировать с разумной степенью точности и уверенности. Отклонения от ожидаемых результатов могут указать на возможные упущения, не выявленные в ходе других проверок по существу.

75. Следует иметь в виду, что различные аналитические процедуры обеспечивают различный уровень уверенности. Аналитические процедуры, связанные, например, с прогнозированием общих доходов от сдачи в аренду многоквартирного здания, с учетом ставок арендной платы, количества квартир и доли, несданных в аренду помещений, оказываются убедительным источником доказательств и позволяют избежать дальнейшей проверки при помощи детальных тестов. Напротив, расчет и сопоставление валовой маржи в целях подтверждения показателя «выручка от

реализации» являются менее убедительным источником доказательств. Тем не менее, данный метод оказывается полезным подтверждением в сочетании с другими аудиторскими процедурами.

Аналитические процедуры как часть общего обзора

76. Как правило, аналитические процедуры, на данной стадии аудита, очень схожи с процедурами, использованными на этапе планирования аудита, и включают следующее:

- Сравнение данных финансовой отчетности за текущий год и прошлые годы.
- Сравнение данных финансовой отчетности с бюджетными, прогнозными и ожидаемыми руководством субъекта данными.
- Анализ тенденций в любом из важных коэффициентов финансовой отчетности.
- Рассмотрение адекватности отражения в финансовой отчетности изменений у субъекта, о которых известно аудитору.
- Изучение необъяснимых или непредвиденных показателей финансовой отчетности.

МСА 530: Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования

77. Существуют различные методы выборки статьей учета для тестирования. Выбор аудитом надлежащего метода диктуется соображениями эффективности и экономии. Доступными средствами для аудитора являются:

(а) Отбор всех объектов учета (100%-ная проверка);

(б) Отбор конкретных объектов учета; или

(в) Аудиторская выборка.

78. Учитывая незначительный объем генеральной совокупности данных субъекта малого бизнеса, целесообразно проверять:

(а) 100% элементов генеральной совокупности; или

(б) 100% элементов определенной части генеральной совокупности, например, 100% всех объектов, чья стоимость выше указанной суммы, причем аналитические процедуры должны применяться к остатку совокупности в случае его существенности.

79. Если вышеназванные методы получения аудиторского доказательства не применяются, аудитор рассматривает возможность использования процедур аудиторской выборки. Когда аудитор решает использовать аудиторскую выборку, на субъектах малого бизнеса действуют те же самые принципы, что и на крупных субъектах. Аудитор формирует выборку таким образом, чтобы обеспечивалась ее репрезентативность по отношению к совокупности.

МСА 545: Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий

80. В соответствии с параграфом 4 МСА 545 руководство субъекта несет ответственность за оценку справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности. Руководство субъекта также несет ответственность за создание процесса подготовки бухгалтерской информации и финансовой отчетности, направленного на определение и раскрытие информации о справедливой стоимости, выбор надлежащего метода оценки, определение и адекватное подтверждение используемых значительных допущений, а также проведение оценки и обеспечение надлежащего представления и раскрытия справедливой стоимости в соответствии с применяемой субъектом основой представления финансовой отчетности.

81. В соответствии с параграфом 11 МСА 545, в некоторых случаях, оценка по справедливой стоимости и, следовательно, процесс, установленный руководством субъекта для определения справедливой стоимости, могут быть простыми и надежными. Например, руководство субъекта может ссылаться на объявленную котировку цен для определения справедливой стоимости обращающихся ценных бумаг субъекта. Однако, некоторые оценки справедливой стоимости по своей природе более сложны, чем другие, и включают неопределенность в отношении будущих событий или их исхода, и поэтому допущения, которые могут

привести к применению суждения, должны быть выполнены как часть процесса оценки.

82. Собственник-управляющий субъекта малого бизнеса может не обладать квалификацией и опытом, необходимыми для выполнения обязанностей, указанных в параграфе 80 для оценки справедливой стоимости, за исключением тех, которые основаны на объявленных котировках цен. Аудитор осознает, что привлечение эксперта, такого как независимый оценщик, может потребовать значительных средств от субъекта малого бизнеса. Тем не менее, в случае необходимости, аудитор советует собственнику-управляющему привлечь эксперта.

83. Любая помощь, оказанная аудитором, может создать угрозу для независимости аудитора. Аудитору следует обращаться к параграфам 8.171-8.176 Кодекса[5] для получения руководств по оказанию услуг по оценке, которые могут представлять угрозу, и искать потенциальной защиты.

84. В соответствии с параграфом 63 МСА 545 аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о целесообразности существенных допущений, включая представление о том, отражают ли они надлежащим образом намерение и способность руководства субъекта проводить от имени субъекта определенный курс действий в отношении оценки или раскрытия справедливой стоимости. Из-за причин, указанных в 82 параграфе, собственник-управляющий может полагать, что у них нет возможности предоставить запрашиваемое представление. Ответственность за оценку справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности несет собственник-управляющий. Если собственник-управляющий отказывается предоставлять запрашиваемое представление, это приведет к ограничению объема аудита, вследствие чего аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения.

МСА 550: Связанные стороны

85. Между субъектом малого бизнеса и собственником-управляющим, а также между субъектом малого бизнеса и субъектами,

[5] См. сноску 2

связанными с собственником-управляющим, часто совершаются существенные операции. Субъекты малого бизнеса редко применяют детально разработанную политику и этические нормы в отношении операций между связанными сторонами. В действительности, операции со связанными сторонами являются характерной чертой многих субъектов, которыми владеет и управляет одно лицо или семья. Кроме того, собственник-управляющий может не вполне понимать термин «связанная сторона», особенно когда стандарты финансовой отчетности рассматривают одни отношения между сторонами как взаимосвязанные, а другие - нет. В связи с представлениями руководства субъекта касательно полноты раскрываемой информации, у аудитора может возникнуть необходимость пояснить техническое определение термина «связанная сторона».

86. Аудитор субъекта малого бизнеса обычно проводит процедуры по существу для выявления связанных сторон и операций между связанными сторонами. Однако, если по оценкам аудитора, риск нераскрытия информации об операциях со связанными сторонами является низким, то объем таких процедур по существу не обязательно должен быть значительным. Аудитор часто выступает аудитором других субъектов, связанных с данным субъектом малого бизнеса, что может помочь ему в выявлении связанных сторон.

87. Всесторонние знания аудитора о субъекте малого бизнеса могут помочь ему выявить связанные стороны, которые во многих случаях контролируются собственником-управляющим. Такие знания также полезны при оценке аудитором вероятности неотражения операций со связанными сторонами в бухгалтерских записях субъекта.

МСА 560: Последующие события

Последующие события с момента окончания отчетного периода и до даты аудиторского отчета (заключения).

88. Субъекты малого бизнеса, как правило, не обязаны представлять отчетность сразу же после окончания отчетного периода. В случае с субъектами малого бизнеса с момента окончания отчетного периода до утверждения или подписания финансовой отчетности

собственником-управляющим нередко проходит гораздо больше времени, чем в случае с крупными субъектами. Поэтому, в ходе аудита субъектов малого бизнеса, аудиторские процедуры в отношении последующих событий охватывают более длительный период, в связи с чем возрастает вероятность наступления последующих событий, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность. В соответствии с МСА 560 аудитор обязан выполнить процедуры в отношении всего периода с момента окончания отчетного периода до даты аудиторского отчета (заключения).

89. Процедуры по выявлению последующих событий, выполняемые аудитором субъекта малого бизнеса, зависят от имеющейся информации, в частности, от степени обновления бухгалтерских записей с момента окончания отчетного периода. В случае если бухгалтерские записи не обновлялись, а протоколы заседаний директоров не велись, надлежащие процедуры могут принимать форму запроса, направляемого на имя собственника-управляющего, регистрацию ответов собственника- управляющего, а также проверку выписок по банковскому счету. В параграфе 5 МСА 560 приводится перечень факторов, которые аудитору следует учитывать в ходе таких запросов.

90. В зависимости от конкретных обстоятельств, аудитор может посчитать необходимым отразить в письме-представлении последующие события. Обычно письмо-представление датируется тем же числом, что и аудиторский отчет (заключение). Таким образом, оно охватывает весь период с момента окончания отчетного периода.

91. Руководство по процедурам аудита, относящимся к последующим событиям (при их наличии) в течение периода между утверждением финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения), дается в руководстве, представленном в данном ПМАП и основанном на МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[6].

---

[6] См. сноску 4

Последующие события в период после даты аудиторского отчета (заключения) до опубликования финансовой отчетности

92. Если, как это бывает у многих субъектов малого бизнеса, после заседания, на котором утверждается и подписывается финансовая отчетность, сразу же проводится ежегодное общее собрание, аудитору необязательно уделять особое внимание промежутку времени между двумя заседаниями, так как он является незначительным.

93. Если аудитору становится известно о событии, которое оказывает существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен рассмотреть необходимость корректировки финансовой отчетности, обсудить данный вопрос с руководством субъекта и принять надлежащие меры.

МСА 570: Непрерывность деятельности

94. Размер предприятия влияет на устойчивость к неблагоприятным условиям. Субъекты малого бизнеса могут быстро реагировать на открывающиеся возможности, но недостаточное количество ресурсов ограничивает их способность устойчиво функционировать.

95. В соответствии с МСА 570 аудитор обязан проверить, существуют ли какие-либо события или условия, которые могут подвергнуть значительному сомнению способность субъекта продолжать непрерывную деятельность. Среди факторов риска, имеющих непосредственное отношение к субъектам малого бизнеса, следует отметить: риск прекращения поддержки со стороны банков и других кредиторов, риск потери крупного поставщика, главного заказчика или ключевого сотрудника, а также риск потери прав осуществлять деятельность в рамках лицензии, франшизы или другого юридического соглашения.

96. В МСА 570 содержатся руководства по проведению дополнительных аудиторских процедур в отношении событий или условий, которые могут подвергнуть значительному сомнению способность субъекта продолжать непрерывную деятельность. Такие процедуры могут включать обзор документации, например, прогнозов денежных потоков и прибыли. При аудите субъекта малого бизнеса аудитор обычно не рассчитывает обнаружить подробные прогнозы, необходимые при рассмотрении допущения о непрерывности

деятельности субъекта. Тем не менее, аудитор должен обсудить с собственником-управляющим вопрос о непрерывности деятельности субъекта, и в частности, о среднесрочном и долгосрочном финансировании предприятия. Аудитор рассматривает результаты этих обсуждений, исходя из подтверждающей документации и знания аудитором бизнеса клиента. Аудитор добивается от собственника-управляющего письменного представления по выявленным вопросам.

97. Когда субъект малого бизнеса в значительной степени финансируется за счет ссуды собственника- управляющего, важно, чтобы эти средства не изымались из оборота. Например, продолжение деятельности субъекта малого бизнеса, испытывающего финансовые затруднения, может зависеть от субординированности ссуды собственника- управляющего в отношении к ссудам, предоставленным банками и другими финансовыми институтами. При таких обстоятельствах аудитор проверяет надлежащие документальные доказательства, свидетельствующие о субординированности ссуды собственника-управляющего. Когда предприятие зависит от дополнительной поддержки собственника-управляющего, аудитор изучает способность собственника-управляющего выполнить обязательства в рамках договоренности об оказании финансовой поддержки. Кроме того, аудитор может запросить у собственника- управляющего письменное представление для подтверждения его намерения или согласия.

МСА 580: Представления руководства субъекта

98. В параграфе 6 МСА 580 отмечается, что в тех случаях, когда представления касаются вопросов, существенных для финансовой отчетности, аудитору следует:

    (а) Получить подтверждающие аудиторские доказательства из источников внутри или вне субъекта;

    (б) Оценить, являются ли представления, сделанные руководством субъекта, обоснованными и соответствуют ли они прочим аудиторским доказательствам, полученным в ходе аудита, включая другие представления, представленные руководством субъекта; и

(в) Определить степень информированности лиц, предоставивших представления, по конкретным вопросам,

99. В параграфе 7 МСА 580 отмечается, что представления руководства субъекта не являются заменой для других аудиторских доказательств, которые рассчитывает получить аудитор. Если такие аудиторские доказательства получить не удается, данная ситуация может рассматриваться как ограничение масштаба аудита, и аудитор должен оценить ее последствия для аудиторского отчета (заключения). Однако, в определенных случаях, представления руководства субъекта могут быть единственными аудиторскими доказательствами, которые аудитор может обоснованно посчитать как доступные.

100. Ввиду особых характеристик субъектов малого бизнеса, аудитор может счесть необходимым получение письменных представлений от собственника- управляющего относительно полноты и точности бухгалтерских записей и финансовой отчетности (например, об отражении всех доходов в бухгалтерском учете). Такие представления, по своей сути, не являются достаточным аудиторским доказательством. Аудитор оценивает представления с учетом результатов других соответствующих аудиторских процедур, знания аудитором бизнеса и его собственника-управляющего, рассматривает, в особых случаях, возможность получения другого доступного аудиторского доказательства. Возможность возникновения непонимания между аудитором и собственником-управляющим снижается, когда устные представления подтверждаются собственником-управляющим в письменном виде.

101. В соответствии с характером субъектов малого бизнеса, собственники-менеджеры могут полагать, что невозможно обеспечить определенные специфические представления. Это, в частности, может быть характерно в отношении предоставления определенных представлений в соответствии с МСА 240, МСА 545 и МСА 570 (см. параграфы 84, 96 и 97 данного ПМАП). Аудитор заинтересован в обсуждении с собственником-менеджером причин для получения таких представлений и потенциального воздействия на аудиторский отчет (заключение) факта неполучения аудитором таких представлений. Как указано в параграфе 22 данного ПМАП,

при согласовании условий соглашения необходимо обсудить эти представления с руководством субъекта.

МСА 700: Аудиторский отчёт (заключение) по финансовой отчетности

102.-105 МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» и МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора» были изданы в декабре 2004 года и вступают в силу в отношении аудиторских отчетов, датированных 31 декабря 2006 года или последующей датой. После вступления в силу МСА 700 и МСА 701 параграфы 102-105 данного ПМАП были отменены.

МСА 720: Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность

106. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с аудированной финансовой отчетностью. Примерами «прочей информации», зачастую включаемой в финансовую отчетность субъекта малого бизнеса, являются подробный отчет о прибылях и убытках, прилагаемый к аудированной финансовой отчетности в целях налогообложения, и отчет руководства субъекта.

Приложение 1

Комментарий по применению МСА при подготовке аудитором бухгалтерских записей и финансовой отчетности субъекта малого бизнеса

Данное Приложение предназначено для аудиторов, которым на законной основе и на профессиональном уровне разрешено вести бухгалтерские записи и подготавливать финансовую отчетность для своих клиентов по аудиту, являющихся субъектами малого бизнеса. В процессе подготовки бухгалтерских записей и финансовой отчетности аудитор может получить полезную информацию о субъекте, намерениях собственника- управляющего, стиле управления и преобладающих чертах субъекта. Аудитор также приобретает глубокие знания о субъекте, которые способствуют планированию и проведению аудита. Тем не менее, аудитор помнит, что подготовка бухгалтерских записей и финансовой отчетности для клиента по аудиту, являющегося субъектом малого бизнеса, не освобождает аудитора от необходимости получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Нижеприведенные выводы могут быть уместными при применении МСА аудитором, который также подготавливает бухгалтерские записи и финансовую отчетность для клиента по аудиту, являющегося субъектом малого бизнеса.

МСА 210: Условия соглашения по аудиту

1. В случаях, когда аудитор оказывает содействие в подготовке финансовой отчетности, собственники-управляющие субъектов малого бизнеса нередко не имеют четкого представления о своих юридических обязанностях и обязанностях аудитора. Собственники-управляющие могут не осознавать, что они несут ответственность за подготовку финансовой отчетности, а аудит финансовой отчетности в юридическом плане отличается от других услуг, оказываемых аудитором. Одной из целей письма-соглашения по аудиту заключается в предотвращении подобного недопонимания.
2. В случае с субъектом малого бизнеса, целесообразно объединить условия проведения аудита и других услуг в одном письме-соглашении.

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА

МСА 230: Документация

3. Если аудитор оказывает субъекту малого бизнеса услуги по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности, то такие услуги не представляют собой аудит, и поэтому обычно требования МСА 230[7] не применяются, например, к документированию работы, проведенной при подготовке финансовой отчетности.

4. Разрабатывая политику хранения рабочих документов субъект малого бизнеса, аудитор должен учитывать, что собственники-управляющие часто запрашивают копии рабочих документов с данными бухгалтерского учета для использования в процессе управления предприятием. В параграфе 14 МСА 230 указано, что рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть рабочих документов или выдержки из них могут быть предоставлены субъекту по усмотрению аудитора, они не могут заменять собой бухгалтерские записи субъекта. Может быть целесообразным в письме-соглашении указать данные требования в отношении бухгалтерских записей.

МСА 240: Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности

5. Оказывая прочие услуги субъекту или собственнику-управляющему, аудитор может получить информацию о личном финансовом положении и образе жизни собственника-управляющего. Эта информация повышает качество оценки неотъемлемого риска мошенничества. Необоснованные требования подготовить финансовую отчетность и провести аудит в неразумно короткие сроки также могут свидетельствовать о высокой степени риска мошенничества или ошибки.

---

[7] После вступления в силу МСА 230 «Аудиторская документация» МСА 230 «Документация» был отменен. МСА 230 «Аудиторская документация» применяется в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся с 15 июня 2006 года или после указанной даты.

МСА 250: Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности

6. Большинство субъектов должны отвечать требованиям, напрямую связанным с подготовкой финансовой отчетности, в том числе положениям соответствующего корпоративного законодательства. Профессиональные знания аудитора в области бухгалтерского учета в части, касающейся требований законодательства по подготовке финансовой отчетности, помогают собственнику-управляющему обеспечить соблюдение соответствующих требований законодательства.

МСА 300: Планирование аудита финансовой отчетности

7. Если аудитор оказывает услуги по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности, необходимо разработать достаточно гибкий общий план аудита для того, чтобы учесть все области выявленного аудиторского риска и доказательства, полученные в процессе оказания этих услуг. Поэтому аудитор субъекта малого бизнеса планирует аудит с учетом знаний, полученных в ходе оказания услуг по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности, что позволяет ему осуществлять последовательный сбор доказательств и обеспечивает эффективность аудита с точки зрения соотношения затрат и результатов.

МСА 315: Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений и МСА 330: Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков.

8. При подготовке бухгалтерских записей и финансовой отчетности, аудитор может получить представление о бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля. Аудитор рассматривает наличие определенных средств внутреннего контроля, которые, по мнению аудитора, подлежат оценке и тестированию, что в свою очередь, влияет на характер, сроки выполнения и масштаб необходимых для аудита процедур проверки по существу.

МСА 500: Аудиторские доказательства

9. При оказании услуг по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности аудитор субъекта малого бизнеса использует свое профессиональное суждение для определения

того, в какой степени данные услуги позволяют сократить объем аудиторской работы, необходимой для подтверждения мнения аудитора. В ходе оказания услуг по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности редко можно получить все аудиторские доказательства, или можно не получить вообще никаких доказательств, необходимых аудитору. Как правило, данные услуги позволяют получить только часть необходимых доказательств в отношении полноты проверяемой генеральной совокупности или стоимости, по которой те или иные статьи отражены в финансовой отчетности. Однако, аудиторские доказательства часто можно получить одновременно с ведением бухгалтерских записей или при подготовке финансовой отчетности. Чаще всего специфическая работа аудитора необходима, например, для изучения возможности погашения дебиторской задолженности, проверки стоимости и наличия права собственности на товарно-материальные запасы, балансовой стоимости основных средств и инвестиций, а также для проверки полноты данных о кредиторах.

МСА 520: Аналитические процедуры

10. На субъектах малого бизнеса, которым аудитор предоставляет услуги по подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности, аналитические процедуры, выполненные на стадии планирования аудита, будут более эффективными в случае, если к моменту завершения планирования аудита аудитор уже окажет данные услуги.

МСА 540: Аудит расчетных оценок

11. Хотя собственник-управляющий отвечает за определение расчетных оценок, которые будут включены в финансовую отчетность, к аудитору субъекта малого бизнеса часто обращаются с просьбой помочь в подготовке расчетных оценок или дать соответствующиерекомендации. Оказывая содействие в подготовке расчетных оценок, аудитор в то же время получает доказательства, необходимые для соблюдения требований МСА 540. Однако, содействие в данном процессе не освобождает аудитора от обязанности собирать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые подтверждают

обоснованность и надлежащий характер допущений, лежащих в основе расчетных оценок.

МСА 545: Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий.

12. Несмотря на то, что собственник-управляющий несет ответственность за оценку и раскрытие справедливой стоимости, аудитора субъекта малого бизнеса могут попросить помочь в процессе оценки и раскрытия справедливой стоимости. Руководство субъекта остается ответственным за приемлемость допущений, на которых основываются оценка и раскрытия справедливой стоимости, в результате, аудитор принимает надлежащие меры по получению согласия и подтверждения ответственности собственника- управляющего.

13. Помогая в процессе измерения и раскрытий справедливой стоимости, аудитор в то же время получает доказательство, соответствующее требованиям МСА 545. Однако, помощь в этом процессе не освобождает аудитора от обязанности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно приемлемости и надлежащего характера допущений, лежащих в основе оценки и раскрытий.

МСА 550: Связанные стороны

14. При оценке риска нераскрытия информации об операциях со связанными сторонами, аудитор рассматривает вопросы, возникающие при подготовке бухгалтерских записей или финансовой отчетности субъекта малого бизнеса, при оказании помощи в составлении документации по индивидуальным и корпоративным налогам или в обзоре текущих счетов собственника- управляющего.

15. Вышеуказанное, вместе с информацией, полученной при встрече с собственником-управляющим, помогает в проведении оценки риска в этой области и позволяет обоснованно присвоить низкую степень риска.

16. Вышеуказанные услуги и тесное сотрудничество между аудитором и собственником-управляющим могут помочь в выявлении связанных сторон, которыми в большинстве случаев являются субъекты, контролируемые собственником-менеджером.

МСА 570: Непрерывность деятельности

17. На некоторых субъектах малого бизнеса к аудитору могут обратиться с просьбой помочь собственнику-управляющему оценить применимость принципа о непрерывности деятельности субъекта, а иногда и подготовить прогнозы потока денежных средств или прибыли. Во всех случаях собственник-управляющий несет ответственность за оценку применимости принципа о непрерывности деятельности при подготовке любой информации (даже если аудитор содействовал в ее сборе), а также за обоснованность допущений, лежащих в основе применимости данного принципа. В этой связи аудитор принимает надлежащие меры по получению согласия и подтверждения ответственности собственника- управляющего.

МСА 580: Представления руководства субъекта

18. В ходе проедения аудита субъекта малого бизнеса аудитору крайне важно получить представления руководства субъекта, в которых собственник-управляющий подтверждает свою ответственность за справедливое представление финансовой отчетности. Это особенно важно в тех случаях, когда аудитор подготавливает финансовую отчетность, что вызывает угрозу неверного понимания роли и ответственности аудитора в отношении финансовой отчетности. Еще до получения представлений, аудитору следует обсудить данные вопросы с руководством субъекта для того, чтобы обеспечить осознанное предоставление руководством субъекта своих представлений.

Приложение 2

Где можно найти вопросы, связанные с аудитом субъектов малого бизнеса

В нижеприведенной таблице перечислены МСА, на основании которых КМСАВУ (и его предшественник, КМАП) составил вопросы, связанные с аудитом субъектов малого бизнеса, и указаны МСА, где можно найти данные вопросы.

МСА	**Название**	**Где можно найти вопросы, связанные с аудитом субъектов малого бизнеса**
210	Условия соглашения по аудиту	ПМАП 1005
220	Контроль качества аудита исторической финансовой информации	МСА 220. Применяется в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся с 15 июня 2005 года и после указанной даты.
230	Аудиторская документация	МСА 230. Применяется в отношении аудита финансовой информации за периоды, начинающиеся с 15 июня 2006 года или после указанной даты.
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	МСА 240. Применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года или после указанной даты.
250	Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности	ПМАП 1005

260	Сообщение аспектов аудита лицам, наделённым руководящими полномочиями	ПМАП 1005
300	Планирование аудита финансовой отчетности	МСА 300. Применяется в отношении аудита финансовой отчетности с 15 декабря 2004 года или после указанной даты.
315	Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений	МСА 315. Применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года или после указанной даты.
320	Существенность в аудите	ПМАП 1005
330	Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков	МСА 330. Применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года или после указанной даты.
500	Аудиторские доказательства	МСА 500. Применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2004 года или после указанной даты.
520	Аналитические процедуры	ПМАП 1005
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	ПМАП 1005

545	Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий	ПМАП 1005
550	Связанные стороны	ПМАП 1005
560	Последующие события	ПМАП 1005
570	Непрерывность деятельности	ПМАП 1005
580	Представления руководства субъекта	ПМАП 1005
700 и 701	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	МСА 700 «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» и МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора». Применяются в отношении аудиторских отчетов, датированных 31 декабря 2006 года или последующей датой.
720	Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчётность	ПМАП 1005

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1006

АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ БАНКОВ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-8
Цели аудита	9-11
Согласование условий соглашения	12-14
Планирование аудита	15-55
Внутренний контроль	56-70
Выполнение процедур по существу	71-100
Представление отчета о финансовой отчетности	101-103

Приложение 1: Риски и вопросы, связанные с мошенничеством и незаконными действиями

Приложение 2: Примеры вопросов внутреннего контроля и процедур по существу для двух областей банковских операций

Приложение 3: Примеры финансовой информации, коэффициентов и показателей, обычно используемых при анализе финансового положения и результатов деятельности банка

Приложение 4: Риски и вопросы, связанные с гарантированным размещением ценных бумаг и брокерскими услугами при торговле ценными бумагами

Приложение 5: Риски и вопросы, связанные с банковским обслуживанием физических лиц и управлением активами

Глоссарий и ссылки

Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1006 «Аудит финансовой отчетности банков» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля

качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

Данное Положение подготовлено Комиссией по международной аудиторской практике (КМАП) при Международной Федерации Бухгалтеров. Подкомиссия КМАП по аудиту банков включает в себя наблюдателей Базельского комитета по банковскому надзору (Базельский комитет)* Документ был утвержден для публикации на заседании КМАП в октябре 2001 года. Он основан на МСА, действовавших на 1 октября 2001 года.

* Базельский комитет по банковскому надзору - комитет органов банковского надзора. Учрежден руководителями центральных банков Группы 10 стран в 1975 году. Он состоит из старших представителей органов банковского надзора и центральных банков Бельгии, Канады, Франции, Германии, Италии, Японии, Люксембурга, Голландии, Испании, Швеции, Швейцарии, Великобритании и США. Обычно заседания Комитета проводятся в Банке международных расчетов в Базеле, где находится его постоянный Секретариат.

АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ БАНКОВ

Введение

1. Целью данного Положения является предоставление практической помощи аудиторам содействие положительной практике применения Международных стандартов аудита (МСА) в ходе аудита финансовой отчетности банков. Однако, данное Положение не представляет собой исчерпывающего списка процедур и практических приемов, которые следует применять при проведении такого аудита. При проведении аудита в соответствии с МСА, аудитор должен удовлетворять всем требованиям МСА.

2. Во многих странах, органы банковского надзора требуют, чтобы аудитор докладывал об определенных событиях регулирующим органам или регулярно представлял им отчеты в дополнение к аудиторскому отчету (заключению) по финансовой отчетности банка. Данное Положение не применяется к таким отчетам, требования в отношении которых, часто существенно различаются в разных странах. Данный вопрос более подробно рассматривается в ПМАП 1004 «Взаимодействие органов банковского надзора и внешних аудиторов банка».

3. В данном Положении банк - это особый тип финансового учреждения, чья основная деятельность заключается в приеме вкладов и предоставлении средств для ссуд и инвестиций, которое признается банком регулирующими органами в тех странах, где оно осуществляет свою деятельность. Имеется множество других типов субъектов, которые выполняют аналогичные функции. Например, строительные общества, кредитные союзы, общества взаимопомощи, сберегательные и ссудные ассоциации и сберегательные институты. Руководства, представленные в данном Положении применимы в отношении аудита финансовой отчетности, которая охватывает банковскую деятельность, осуществляемую указанными субъектами. Они также применяются в отношении аудита консолидированной финансовой отчетности, включающей результаты банковской деятельности, осуществляемой любым членом группы. Данное Положение рассматривает утверждения в отношении банковской деятельности, отраженные в финансовой отчетности субъекта и определяет какие из утверждений, отраженных в финансовой отчетности банка,

создают определенные трудности и почему. Для этого нужен подход, основанный на элементах финансовой отчетности. Однако, при получении аудиторских доказательств в поддержку утверждений, отраженных в финансовой отчетности, аудитор часто выполняет процедуры, основанные на видах деятельности, осуществляемых субъектом, и устанавливает их влияние на утверждения, отраженные в финансовой отчетности.

4. Обычно, банки осуществляют широкий круг деятельности. Однако, большинство банков продолжают, в общем, свою основную деятельность по приему вкладов, предоставлению займов, ссуд, погашению долгов, по торговым и казначейским операциям. Основной целью данного Положения является предоставление рекомендаций относительно последствий такой деятельности с точки зрения аудита. Кроме того, данное Положение предоставляет ограниченный объем рекомендаций по гарантированию размещения ценных бумаг и маклерству, а также по управлению активами. Это именно те деятельности, с которыми часто сталкиваются аудиторы финансовой отчетности банка. Обычно, банки занимаются деятельностью, связанной с производными финансовыми инструментами. В данном Положении приводятся рекомендации относительно последствий таких видов деятельности с точки зрения аудита, когда они составляют часть торговых и казначейских операций банка. В ПМАП 1012 «Аудит производных финансовых инструментов» приводятся рекомендации по таким видам деятельности, при которых банк имеет в наличии производные инструменты, как конечный пользователь.

5. Данное Положение призвано освещать риски, которые характерны только для банковской деятельности. Имеется множество вопросов связанных с аудитом, которые банк делит с другими коммерческими субъектами. Предполагается, что аудитор имеет достаточное представление о таких вопросах, и хотя эти вопросы могут повлиять на аудиторский подход или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность банка, они в данном Положении не рассматриваются. В данном Положении в общих чертах описаны аспекты банковских операций, с которыми аудитор знакомится перед началом аудита финансовой отчетности банка: Они не предназначены для описания

банковских операций. Вследствие этого, данное Положение само по себе не снабжает аудитора достаточным объемом фундаментальных знаний, необходимых для аудита финансовой отчетности банка. Однако, в нем указаны области, где требуются эти фундаментальные знания. Аудиторы дополняют рекомендации, представленные в данном Положении, надлежащими ссылочными материалами и, при необходимости, ссылкой на работу привлеченных экспертов.

6. Банки имеют следующие характеристики, которые обычно, отличают их от большинства других коммерческих организаций:

- Банки осуществляют хранение значительных сумм денежных средств, включая наличные средства и обращающиеся финансовые инструменты, физическая безопасность которых должна быть обеспечена во время передачи и хранения. Они также хранят и осуществляют контроль над обращающимися финансовыми инструментами и другими активами, быстро переводимыми в электронной форме. В результате ликвидности этих средств банки становятся уязвимыми для незаконного присвоения и мошенничества. Поэтому банкам необходимо разработать официальные операционные процедуры, жесткие системы внутреннего контроля и четко ограничить полномочия отдельных лиц.
- Банки часто совершают сделки, которые инициируются в одной юрисдикции, регистрируются в другой юрисдикции и управляются в третьей юрисдикции.
- Банки оперируют очень высоким левереджем (это момент, когда соотношение капитала к общей сумме активов бывает низким), что повышает уязвимость банка к неблагоприятным экономическим событиям и увеличивает риск банкротства.
- Они имеют в наличии активы, стоимость которых может быстро меняться и зачастую трудноопределима. Вследствие этого сравнительно незначительное снижение стоимости активов может оказать существенное влияние на их капитал и потенциально, на их регулятивную платежеспособность.
- Обычно, они получают значительную сумму средств для финансирования за счет краткосрочных вкладов (застрахованных или незастрахованных). Потеря доверия

вкладчиков в платежеспособность банка может быстро привести к кризису ликвидности.

- Банки имеют фидуциарные обязательства в отношении активов хранящихся у них, которые принадлежат другим лицам. Это может привести к возникновению обязательств из-за прекращения доверия. Поэтому банки нуждаются в разработке операционных процедур и средств внутреннего контроля, обеспечивающих их обращение с такими активами только в соответствии с условиями, на которых эти активы были переведены в банк.
- Они совершают большое количество разнообразных операций, стоимость которых может быть значительной. Это требует внедрения сложных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также широкого применения информационных технологий (ИТ).
- Банки обычно осуществляют свою деятельность через сеть филиалов и отделений с широкой географией местонахождения. Это обязательно влечет за собой значительную децентрализацию руководства субъекта и рассредоточение функций учета и контроля, что в свою очередь затрудняет применение единых операционных приемов и учетных систем, в частности, когда сеть филиалов простирается за пределы национальных границ.
- Часто, операции могут быть инициированы и завершены непосредственно заказчиком, без вмешательства работников банка, например, по Интернету или через банкоматы (АТМ).
- Банки часто берут на себя значительные обязательства, не предполагающие первоначальную передачу денежных средств, за исключением выплаты в некоторых случаях гонораров. Такие обязательства, могут включать забалансовые бухгалтерские записи. Следовательно, их существование трудно обнаружить.
- Они регулируются государственными органами, чьи регулирующие требования часто влияют на принципы бухгалтерского учета, которым следуют банки. Несоблюдение регулирующих требований, например, требования о достаточности капитала, может повлиять на финансовую

отчетность банка или на раскрытия содержащиеся в ней.

- Взаимоотношения с банком, при которых аудитор, ассистенты или аудиторская фирма является клиентом данного банка, могут повлиять на независимость аудитора, чего не было бы в их взаимоотношениях с другими организациями в качестве клиента.
- Обычно, они имеют эксклюзивный доступ к системам клиринга и расчета чеков, переведенных средств, операций по обмену иностранной валюты и пр.
- Они являются неотъемлемой частью, или связаны с национальными и международными системами расчета и, вследствие этого, могут представлять системный риск для стран, в которых они функционируют.
- Они могут выпускать и торговать сложными финансовыми инструментами, некоторые из которых отражаются по справедливой стоимости в финансовой отчетности. Поэтому им необходимо разработать надлежащие процедуры оценки и управления рисками. Эффективность этих процедур зависит от целесообразности отобранных методов и математических моделей, от доступа к надежной текущей и исторической информации о рынке и сохранения целостности данных.

7. В ходе аудита банков возникают особые вопросы, требующие рассмотрения по причине:
   - Особого характера рисков, связанных с банковскими операциями.
   - Масштаба банковских операций и вытекающих отсюда существенных рисков, которые могут возникнуть в течение короткого периода времени.
   - Высокой зависимости от информационных технологий при обработке операций.
   - Влияния требований регулирующих органов в различных юрисдикциях, в которых банки осуществляют свою деятельность.
   - Постоянной разработки новой продукции и совершенствования банковской практики, которые могут не сопровождаться

одновременным развитием принципов бухгалтерского учета или средств внутреннего контроля.

8. Данное Положение призвано вызвать обсуждение по различным аспектам аудита банка с упором на те вопросы, которые являются своеобразными или предметом особой важности для аудита. Кроме того, в иллюстративных целях включены приложения, которые содержат примеры:

   (а) Типовых признаков наличия фактов мошенничества в банковских операциях;

   (б) Типовых средств внутреннего контроля, тестов контроля и аудиторских процедур по существу в двух основных областях банковской деятельности: казначейских и торговых операциях и операциях по кредитованию;

   (в) Финансовых коэффициентов, которые обычно используются при анализе финансового положения и результатов деятельности банка; и

   (г) Рисков и вопросов, связанных с операциями по ценным бумагам, банковским обслуживанием физических лиц и управлением активами.

Цели аудита

9. В МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» говорится:

   «Цель аудита финансовой отчетности – предоставить аудитору возможность выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности».

10. Поэтому, цель аудита финансовой отчетности банка, проведенного в соответствии с требованиями МСА, заключается в предоставлении возможности аудитору выразить свое мнение о финансовой отчетности банка, подготовленной в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

11. Аудиторский отчет (заключение) указывает на основу представления финансовой отчетности, которая применялась при подготовке финансовой отчетности банка (включая определение

страны происхождения основы представления финансовой отчетности, если основа отлична от Международных стандартов финансовой отчетности). При представлении отчета по финансовой отчетности банка, специально подготовленной для использования не в стране, по чьим законам был учрежден банк, аудитор проверяет, содержит ли финансовая отчетность надлежащие раскрытия относительно использованной основы представления финансовой отчетности. Более подробно аудиторский отчет (заключение) рассматривается в параграфах 101- 103 данного Положения.

Согласование условий соглашения

12. В МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» говорится:

> *«Письмо-соглашение является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает свое назначение, соглашается с целями и масштабом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов».*

13. В параграфе 6 перечисляются некоторые особенности, которые характерны только для банка, и указываются те области, где от аудитора и его ассистента требуется специальный опыт. При рассмотрении целей и масштаба аудита, а также объема своих обязательств аудитору необходимо оценить как собственную квалификацию и профессиональную компетентность, так и квалификацию и профессиональную компетентность своих ассистентов для выполнения соглашения. При этом аудитор должен учесть следующие факторы:

- Достаточных специальных знаний в тех областях банковского дела, которые важны для аудита деятельности банка.
- Необходимость специальных знаний в контексте систем информационных технологий и коммуникационных сетей, используемых банком.
- Адекватность ресурсов или межфирменных соглашений для осуществления необходимой работы в филиалах банка как внутри страны, так и за ее пределами, где могут потребоваться аудиторские процедуры.

14. При составлении письма-соглашения аудитору следует, помимо общих вопросов, изложенных в МСА 210, рассмотреть включение комментариев в отношении нижеследующего:

- Использование и источник специализированных принципов бухгалтерского учета, с особой ссылкой на:
  - Любые требования законодательства или нормативных актов, применяемые к банкам;
  - Решения органов банковского надзора и других регулирующих органов;
  - Решения соответствующих профессиональных бухгалтерских организаций, например, Комитета по международным стандартам финансовой отчетности;
  - Требования Базельского комитета по банковскому надзору; и
  - Особенности данной отрасли.
- Содержание и форма аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности и любых отчетов специального назначения, требуемых от аудитора в дополнение к отчету по финансовой отчетности. Они включают оговорку о наличии в таких отчетах ссылки на применение регулирующих принципов или других принципов бухгалтерского учета специального назначения или описания процедур, применяемых специально для удовлетворения регулирующих требований.
- Характер любых особых требований или протоколов для осуществления коммуникации между аудитором и органами банковского надзора и другими регулирующими органами.
- Доступ, предоставляемый органам банковского надзора к рабочим документам аудитора в соответствии с требованиями законодательства и по предварительному согласию банка на предоставление такого доступа.

Планирование аудита

Введение

15. План аудита включает, но не ограничивается:

- Получением достаточных сведений о бизнесе и структуре управления субъекта, и достаточного представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, включая системы управления рисками и внутреннего аудита;
- Рассмотрением предполагаемой оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля, представляющего собой риск возникновения существенного искажения (неотъемлемый риск) и риск того, что система внутреннего контроля банка не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет такие искажения своевременно (риск системы контроля).
- Определением характера, сроков выполнения и масштаба предстоящих аудиторских процедур; и
- Рассмотрением допущения о непрерывности деятельности субъекта, касающегося возможности субъекта продолжать свою деятельность в обозримом будущем, которое представлено периодом, используемым руководством субъекта для определения оценки в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Этот период обычно составляет, как минимум, один год с даты баланса.

Получение знаний о бизнесе

16. Приобретение знания о деятельности банка требует от аудитора понимания:

- Структуры корпоративного управления банка;
- Экономической и регулирующей среды, преобладающей на территории основных стран, где банк осуществляет свою деятельность; и
- Рыночных условий, существующих в каждом значимом секторе, в котором банк осуществляет свою деятельность.

17. Корпоративное управление играет особо важную роль в банках; многие регулирующие органы устанавливают требования для

банков о создании эффективной структуры корпоративного управления. Соответственно, аудитор старается понять структуру корпоративного управления банка и то, как лица, наделенные руководящими полномочиями, выполняют свои обязанности по надзору, контролю и управлению банком.

18. Аналогичным образом аудитор приобретает и пополняет практические знания относительно продукции и услуг, предоставляемых банком. Приобретая и пополняя знания, аудитор должен иметь представление о различных вариантах основных депозитов, предоставлении займов и казначейских услугах, которые предлагаются и продолжают развиваться банками в соответствии с потребностями рынка. Для этого аудитору необходимо понимать характер услуг, оказываемых посредством таких инструментов, как аккредитивы, акцептованные векселя, процентные фьючерсы, форварды и свопы, опционы, и других подобных инструментов, для того, чтобы знать о неотъемлемых рисках и их последствий для аудита, бухгалтерского учета и раскрытий.

19. Если банк пользуется услугами сторонней организации по предоставлению основных услуг или по осуществлению таких действий, как погашение долга наличными, ценными бумагами или услуг по выполнению работ в операционном отделе и по внутреннему аудиту, то в этом случае ответственность за их соответствие правилам, регулирующим положениям и надежным средствам внутреннего контроля, несут лица, наделенные руководящими полномочиями и руководство банка, привлекаемого со стороны. Аудитор учитывает ограничения, предписанные законодательством и нормативными актами, и старается понять, как руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют мониторинг эффективности работы системы внутреннего контроля (включая внутренний аудит). Дальнейшее руководство по данному вопросу приводится в МСА 402 «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций».

20. Существует ряд рисков, связанных с видами банковской деятельности, которые не будучи исключительно банковскими, достаточно важны, так как они сопутствуют банковским операциям. Аудитор старается понять характер данных рисков и то, как банк

ими управляет. Такое понимание дает возможность аудитору оценить уровни неотъемлемого риска и риска системы контроля, связанные с различными аспектами банковских операций, и определить характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур.

Понимание сути банковских рисков

21. Риски, связанные с банковской деятельностью, можно в общих чертах поделить на следующие категории:

Страновой риск:	Риск того, что иностранный клиент или контрагент не выполнит свои обязательства из-за экономических, политических и социальных факторов, существующих в стране контрагента и являющихся внешним фактором для клиента или контрагента.
Кредитный риск:	Риск невыполнения клиентом или контрагентом своих обязательств в полном объеме в срок или в любой момент по истечении срока. Кредитный риск, в частности, от коммерческой ссуды, может считаться самым важным риском, свойственным банковским операциям. Он возникает в результате предоставления ссуды физическим лицам, компаниям, банкам и правительствам. Он, также существует в активах, отличных от ссуд, таких как, инвестиции, остатки долгов, которые должны вернуть другие банки, и внебалансовые обязательства. Кредитные риски также включают страновой риск, риск передачи, риск замены и расчетный риск.
Валютный риск:	Риск убытка, возникающего в результате таких факторов, как будущие колебания обменного курса, применимого к активам, обязательствам, правам и обязанностям, деноминированным в иностранной валюте.

Фидуциарный риск:	Риск убытка, возникающего в результате таких факторов, как неспособность обеспечить сохранность активов или халатность в управлении ими от имени другой стороны.
Риск процентной ставки:	Риск того, что колебания в процентных ставках отрицательно повлияют на стоимость активов, обязательств или на поток денежных средств по процентам.
Юридические и документальные риски:	Риск того, что контракты были неправильно составлены или не имеют исковой силы в соответствующей юрисдикции, в которой они должны применяться или в которой функционируют заключившие их стороны. Это может включать в себя риск того, что из-за недостаточной или неправильной юридической консультации или документов, стоимость активов будет завышена или стоимость обязательств будет занижена и будет отлична от предполагаемой стоимости. Кроме того, существующие законы могут оказаться не в силах решать юридические вопросы, связанные с банком; судебное дело в отношении определенного банка может иметь более значительные последствия для банковской деятельности и принести убытки как для клиента, так и для нескольких или всех банков; законы, влияющие на банковскую деятельность или другие коммерческие предприятия, могут изменяться. Банки бывают особенно подвержены юридическим рискам в начале новых видов операций или если правоспособность другого участника операции до начала операции

еще не установлена.

Риск ликвидности:	Риск убытка, возникающий в результате изменений в способности банка продать или реализовать активы.
Риск, связанный с используемыми моделями:	Риск, связанный с несовершенством и субъективностью моделей оценки, используемых для определения стоимости активов или обязательств.
Операционный риск:	Риск прямого или косвенного убытка, возникающего в результате недостаточности или сбоя внутренних процессов, людей, систем или внешних обстоятельств.
Ценовой риск:	Риск убытка, возникающий в результате негативных изменений в рыночных ценах, включая процентные ставки, курс иностранной валюты, стоимость капитала и товаров, а также изменения в рыночной стоимости инвестиций.
Риск изменения требований законодательства:	Риск убытка, возникающий в результате невозможности соблюдения требований регулирующих органов или законодательства в соответствующей юрисдикции, в которой функционирует банк. Он также включает любой убыток, который может возникнуть в связи с изменениями в требованиях регулирующих органов.
Риск замены:	Риск неспособности (иногда называемый риском исполнения) клиента или контрагента выполнить условия контракта. Подобная неспособность вызывает необходимость замены неудавшейся операции другой

операцией, исходя из действующих рыночных цен. Это может нанести убыток банку равный по стоимости разнице между контрактной стоимостью и действующей рыночной стоимостью.

Риск репутации:	Риск потери бизнеса в связи с негативным общественным мнением и последующим за этим негативным влиянием на репутацию банка в связи с неспособностью должным образом управлять некоторыми из вышеуказанных рисков или в связи с участием банка или его высшего руководства в таких неблаговидных или незаконных делах, как отмывание денег или попытка сокрытия убытков.
Расчетный риск:	Риск того, что одна из сторон сделки, клиент банка или другая сторона, участвующая в договоре, не рассчитается. Как правило, это приводит к потере банком всей основной суммы.
Риск неплатежеспособности:	Риск убытка, возникающий в результате возможного отсутствия у банка достаточных средств для выполнения своих обязательств, или в связи с неспособностью банка получить доступ к рынкам капитала для получения необходимых ему средств.
Риск ограничения перевода средств:	Риск убытка, возникающий в случае, если обязательства другой стороны не деноминированы в национальной валюте ее страны. Другая сторона может оказаться неспособной приобрести валюту обязательства независимо от конкретного финансового положения другой стороны.

22. Банковские риски возрастают в зависимости от степени подверженности банка риску в отношении любого отдельно взятого клиента, отрасли, географического региона или страны. Например, банковский портфель займов может иметь значительную концентрацию кредитов или обязательств в определенных отраслях, и некоторые из них, такие как недвижимость, судоходство и природные ресурсы, могут иметь высокоспециализированную практическую деятельность. Оценка сопутствующих рисков, связанных с ссудами, предоставляемыми субъектам данных отраслей, может потребовать знания этих отраслей, включая их бизнес, операционную и отчетную практику.

23. Большинство операций подвержено одному или нескольким рискам, указанным выше. Кроме того, отдельные вышеуказанные риски могут быть связаны друг с другом. Например, кредитный риск банка в операциях с ценными бумагами может возрасти в результате увеличения рыночной стоимости данных ценных бумаг. Подобным же образом, неспособность выплаты или расчета могут иметь последствия для позиции банка по ликвидности. Поэтому аудитор при анализе рисков, которым подвержен банк, учитывает эти и другие, связанные между собой риски.

24. Банки могут стать объектом риска, связанным с характером собственности. Например, владелец или группа владельцев банка могут попытаться повлиять на принятие решения по выделению кредита. В банке, принадлежащем небольшому кругу акционеров, владельцы могут иметь существенное влияние на руководство банка, что негативно влияет на их независимость и суждения. Аудитор должен учитывать такой риск.

25. В дополнение к пониманию внешних факторов, которые могут указывать на увеличение уровня риска, аудитор учитывает характер рисков, связанных с банковскими операциями. Факторы, существенно влияющие на операционный риск, включают следующее:

    (a) Необходимость точной обработки большого объема операций за короткий срок. Это требование, почти всегда, выполняется посредством широкомасштабного использования ИТ, что сопряжено со следующими рисками:

i) Неспособность осуществлять уже исполненные операции в требуемые сроки, что приводит к неспособности получать или оплачивать счета по этим операциям;

ii) Неспособность выполнять должным образом сложные операции;

iii) Возникновение крупных искажений, вызванных сбоями в системе внутреннего контроля;

iv) Потеря данных в результате отказа системы;

v) Искажение данных, возникающее в результате несанкционированного вмешательства в системы; и

vi) Подверженность рыночным рискам из-за отсутствия надежной и обновленной информации.

(б) Необходимость в использовании Электронного перевода средств (ЭПС) или других систем телекоммуникации при передаче прав собственности на большие денежные суммы и вытекающей из этого подверженности убыткам, возникающим в результате осуществления неправильных платежей, причиной которых является мошенничество или ошибка.

(в) Проведение операций во многих местах, что приводит к географической раздробленности обработки операций и внутреннего контроля, в результате которого:

i) Возникает риск того, что степень зависимости банка от какого-либо клиента или продукции в мировом масштабе может не быть должным образом обобщена и проконтролирована; и

ii) Могут иметь место сбои в средствах контроля, которые останутся невыявленными и неисправленными из-за физической обособленности руководства банка и лиц, которые обрабатывают операции.

(г) Необходимость в мониторинге и управлении значительными рисками, которые могут возникнуть за короткий отрезок времени. Процесс клиринга по операциям может вызвать значительное скопление дебиторской и кредиторской задолженностей в течение дня, большая часть которых погашается к концу дня. Обычно, это называется риском неплатежа в течение операционного дня. Характер таких рисков

может быть обусловлен операциями с клиентами и другими сторонами по контрактам и может включать риск процентной ставки, валютный и рыночный риски.

(д) Операции с большим объемом денежных средств, включая наличные денежные средства, обращающиеся инструменты и обращающиеся остатки на клиентских счетах, что вызывает риск убытков от мошенничества и краж, совершаемых работниками банка или другими лицами.

(е) Имманентной сложности и изменчивости среды, в которой банки осуществляют свою деятельность, что влечет за собой риск неверной стратегии управления риском или порядка учета в отношении таких вопросов как разработка новых видов продукции и услуг.

(ж) Эксплуатационные ограничения могут быть введены из-за несоблюдения требований законодательства и нормативных актов. Зарубежные операции должны осуществляться в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов тех стран, где они осуществляются, а также той страны, где находится головной офис банка. В результате этого появляется необходимость соблюдения отличающихся друг от друга требований и риск того, что операционные процедуры, отвечающие требованиям регулирующих органов одних юрисдикций, не будут отвечать требованиям других юрисдикций.

26. Мошеннические действия могут иметь место внутри банка, с преднамеренным участием руководства или сотрудников банка. Мошеннические действия могут включать составление ложной финансовой отчетности без намерения извлечения личной выгоды (например, сокрытие торговых убытков) или незаконное присвоение банковских активов для получения личной выгоды, с или без фальсификации учетных записей. Мошенничество также может иметь место без ведома или соучастия сотрудников банка. МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности»[1]

[1] МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчётности» был отменен в декабре 2004 года, после вступления в силу МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчётности».

предоставляет руководство относительно характера обязательств аудитора в отношении мошенничества. Хотя многие области банковских операций чувствительны к мошенничеству, в большинстве случаев, мошенничество наблюдается при выдаче ссуды, приеме и проведении операций с вкладами. Методы, используемые обычно в совершении мошенничества и в выборе факторов риска мошенничества, указывающие на возможность существования мошенничества, приводятся в Приложении 1.

27. По характеру своего бизнеса банки представляют собой мишень для людей, занимающихся отмыванием денег, через которые средства, добытые преступным путем, переводятся в средства, имеющие законные источники. В частности, в последние годы перевозчики наркотиков сильно увеличили масштабы отмывания денег, которое имеет место в банковской отрасли. Во многих юрисдикциях законодательство требует от банков установления политики, процедур и средств контроля для предотвращения, выявления и сообщения о махинациях по отмыванию денег. Эти процедуры, политика и средства контроля, в основном, включают следующее:

- Требование об идентификации клиента (по принципу «знай своего клиента»).
- Тщательный отбор персонала.
- Требование знания цели, для которой будет использоваться счет.
- Ведение записей в отношении проводимых операций.
- Сообщение властям о подозрительных операциях или об операциях особого типа, например, операции с наличностью выше определенной суммы.
- Обучение сотрудников для оказания им помощи в выявлении подозрительных операций.

В некоторых юрисдикциях аудиторы могут иметь прямо установленную обязанность сообщать властям об определенных типах операций, попавших в поле их зрения. Даже при отсутствии таких обязанностей, аудитор, выявивший возможный факт несоблюдения требований законодательства или нормативных актов, учитывает влияние такого факта на финансовую отчетность

и аудиторское мнение по данной отчетности. МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» предоставляет дальнейшие руководства в отношении данного аспекта.

Понимание процесса управления рисками

28. Руководство субъекта разрабатывает средства контроля и использует финансовые показатели, что способствует управлению ключевыми деловыми и финансовыми рисками. Эффективная система управления рисками в банке, обычно, требует выполнения следующих условий:

- Надзор и участие в процессе контроля лиц, наделенных руководящими полномочиями

  Лица, наделенные руководящими полномочиями, должны утвердить политику управления рисками в письменной форме. Данная политика должна соответствовать стратегии бизнеса банка, объему капитала, квалификации руководства, требованиям регулирующих органов, типам и сумме риска, которые считаются приемлемыми для банка. Лица, наделенные руководящими полномочиями, также несут ответственность за установление культуры в банке, которая подчеркивает их приверженность средствам внутреннего контроля и высоким стандартам этики, и часто создают специальные комиссии для оказания помощи им в исполнении своих функций. Руководство субъекта несет ответственность за реализацию стратегии и политики, определенные лицами, наделенными руководящими полномочиями, и за обеспечение установления и соблюдения адекватной и эффективной системы внутреннего контроля.

- Определение, оценка и мониторинг рисков

  В соответствии с предварительно-утвержденным ограничением и критерием необходимо выявить, оценить и вести мониторинг рисков, которые могут существенно повлиять на достижение банком своих целей. Данная функция может быть выполнена независимым подразделением по управлению рисками, которое также отвечает за освидетельствование и нагрузочное тестирование моделей по расчету цен и определению стоимости, используемых отделом банка по операциям с клиентурой и оперативным отделом банка. Обычно, банки

имеют подразделение по управлению рисками, которое ведет мониторинг деятельности по управлению рисками и оценивает эффективность используемых моделей, методологий и допущений по управлению рисками. В таких ситуациях аудитор решает, как использовать работу этого подразделения.

- Действия по контролю

  Банк должен иметь надлежащие средства контроля для управления своими рисками, включая эффективное разделение обязанностей (в частности, между отделом по работе с клиентами и операционным отделом), точную оценку и представление отчета о положении банка, сверку и утверждение банковских операций, согласование позиций и результатов, установление лимитов, предоставление отчета о и утверждение исключений к лимитам, обеспечение физической безопасности и планирование непредвиденных обстоятельств.

- Мониторинг

  Модели по управлению рисками, методология и допущения, используемые для оценки и управления рисками, должны проходить регулярную оценку и обновляться. Эта функция может осуществляться независимым подразделением по управлению рисками. Служба внутреннего аудита должна проводить периодическую проверку процесса управления рисками на предмет соблюдения политики и процедур управления и эффективности оперативного контроля. Как подразделение по управлению рисками, так и служба внутреннего аудита, для представления отчета должны иметь доступ к лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству банка, которое независимо от тех лиц, в отношении которых подготавливается отчет.

- Надежные информационные системы

  Банкам необходимы надежные информационные системы, которые могут своевременно и постоянно предоставлять финансовые, оперативные сведения, а также сведения о выполнении определенных требований. Лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству субъекта необходима информация по управлению рисками, которая

должна быть изложена просто и, которая поможет им оценить изменяющийся характер профиля риска банка.

Разработка общего плана аудита

29. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо уделять особое внимание на:
    - Сложность операций, осуществляемых банком, и наличие соответствующей документации;
    - Объемы предоставляемых обслуживающими организациями основных услуг;
    - Условные обязательства и забалансовые статьи;
    - Вопросы управления;
    - Степень использования банком ИТ и прочих систем;
    - Ожидаемую оценку неотъемлемого риска и риска контроля;
    - Работу службы внутреннего аудита;
    - Оценку аудиторского риска;
    - Оценку существенности;
    - Представления руководства субъекта;
    - Привлечение других аудиторов;
    - Географические масштабы банковских операций и координацию работ между различными командами аудиторов;
    - Наличие операций между связанными сторонами; и
    - Вопросы непрерывности деятельности.

    Эти аспекты обсуждаются в последующих параграфах.

Сложность осуществляемых операций

30. Обычно, банки занимаются широким кругом разнообразной деятельности, что временами мешает аудитору полностью понять последствия отдельных операций. Операции могут быть такими сложными, что само руководство банка порою бывает не в состоянии должным образом проанализировать риски в отношении новой продукции и услуг. Широкое географическое рассредоточение банковской деятельности также может породить сложности. Банки совершают операции, имеющие сложные и важные особенности, которые невозможно выявить на основании документов, используемых для обработки операций и добавления

их в бухгалтерские записи банка, что связано с риском того, что все аспекты операций могут быть не полностью отражены или правильно учтены, что сопряжено с рисками:

- Убытка, возникающего в результате непринятия своевременных корректирующих действий;
- Неспособности своевременно создать надлежащие резервы на покрытие убытков; и
- Неадекватного и ненадлежащего раскрытия информации в финансовой отчетности и других отчетах.

Аудитор получает достаточное представление о деятельности банка и его операциях, которое помогает ему в определении и понимании

событий, операций и практики банка, которые, по мнению аудитора, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность или на проверку и аудиторский отчет (заключение).

31.Большинство подлежащих к отражению или раскрытию в финансовой отчетности сумм подразумевают использование суждения руководства субъекта. Например, резервы на покрытие убытков по ссудам и резервы в отношении финансовых инструментов, такие как резерв в отношении риска потери ликвидности, резерв в отношении риска, связанного с используемыми моделями, и резерв в отношении операционного риска. Чем выше уровень требований к суждению, тем выше уровень неотъемлемого риска и требования, предъявляемые к профессиональному суждению аудитора. Таким же образом, в финансовой отчетности могут быть и другие существенные аспекты, связанные с расчетными оценками. При этом аудитор учитывает руководство, оговоренное в МСА 540 «Аудит расчетных оценок».

Объемы предоставляемых обслуживающими организациями основных услуг

32. В принципе, вопросы, связанные с использованием банком услуг обслуживающей организации, не отличаются от вопросов их использования любыми другими субъектами. Однако, банки иногда пользуются услугами обслуживающей организации для выполнения части своих основных обязанностей, такими как управление кредитами и денежными средствами. При использовании банком

услуг обслуживающей организации для подобных целей, аудитору, без помощи обслуживающей организации, сложно получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Дальнейшие рекомендации по вопросам аудита и по типам отчетов, которые обслуживающая организация предоставляет своим клиентам, изложены в МСА 402 «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций».

Условные обязательства и внебалансовые статьи

33. Обычно, банки также совершают операции, которые:

- Имеют низкий комиссионный доход или элемент прибыли в виде процентов от базового актива или обязательства;
- Могут, в соответствии с требованиями местного законодательства, не требовать раскрытия в балансе или даже в примечаниях к финансовой отчетности;
- Учитываются только в забалансовых счетах; или
- Приводят к секьюритизации и продаже активов, в связи с чем, они больше не отражаются в финансовой отчетности банка

Примерами таких операций служат услуги по хранению, гарантийные письма, письма-поручительства, аккредитивы, свопы процентных ставок и валют, обязательства и опционы на покупку и продажу иностранной валюты.

34. Аудитор проверяет источники доходов банка и получает достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для определения следующих факторов:

(а) Точности и полноты бухгалтерских записей, относящихся к подобным операциям.

(б) Наличия соответствующих средств контроля, призванных ограничить банковские риски, возникающие в результате подобных операций.

(в) Адекватности любых необходимых резервов на покрытие убытков.

(г) Адекватности любых сведений, которые необходимо раскрывать в финансовой отчетности.

Вопросы регулирования

35. Положение о международной аудиторской практике 1004 содержит информацию и рекомендации по вопросам взаимоотношений между аудиторами и органами банковского надзора. Базельским комитетом выпущено руководство по надзору за ведением надлежащей банковской практики в деле управления рисками, системой внутреннего контроля, бухгалтерским учетом и раскрытием займов, другими раскрытиями, а также по другим вопросам банковской деятельности. Кроме того, Базельским комитетом выпущено руководство по оценке достаточности капитала и по другим важным вопросам надзора. Руководство, предназначенное для аудиторов и общественности, доступно на сайте Банка международных расчетов (БМР).

36. В соответствии с МСА 310 «Знание бизнеса»[2] аудитор проверяет соответствие утверждений, отраженных в финансовой отчетности, своему знанию бизнеса. Во многих нормативно-правовых базах уровень и вид деятельности, разрешенные банку, зависят от уровня его активов и обязательств, а также видов предполагаемых рисков, сопряженных с данными активами и обязательствами (основы капитала со взвешенными рисками). При таких обстоятельствах руководство банка попадает под высокое давление создать мошенническую финансовую отчётность путем неправильного применения категорий активов и обязательств или представления их менее рискованными, чем они есть на самом деле, в особенности в тех случаях, когда банк оперирует минимальным объемом капитала или близок к черте минимального капитала.

37. Аудиторы и органы банковского надзора выполняют ряд процедур, которые схожи по характеру, включая:

- Выполнение аналитических процедур;
- Получение доказательства относительно функционирования системы внутреннего контроля; и
- Анализ качества активов банка и оценку банковских рисков.

[2] МСА 310 «Знание бизнеса» был отменен в декабре 2004 года, когда вступил в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»

Поэтому аудитору выгодно работать во взаимодействии с органами надзора и получить доступ к материалам, которые представители органов надзора могли адресовать руководству банка и в которых описаны результаты работы таких органов надзора. Оценка, проведенная представителями органов надзора на важных участках, таких как адекватность практики управления рисками и резерва на покрытие убытков по ссудам, а также пруденциальные нормативы, используемые органами надзора, могут помочь аудитору выполнить аналитические процедуры и сконцентрировать свое внимание на конкретных участках, вызывающих особое беспокойство органов надзора.

Степень использования банком ИТ и прочих систем

38. Большой объем операций и короткие сроки их обработки обычно вызывают необходимость широкого использования банком ИТ, систем ЭПС и других телекоммуникационных систем.

    Вопросы контроля, связанные с использованием ИТ схожи с теми, которые связаны с использованием этих систем другими организациями. Однако, существуют вопросы, требующие особого внимания от аудитора банка, которые включают:

    - Использование ИТ для расчета и отражения практически всех доходов от процентов и расходов по процентам, которые являются двумя наиболее важными элементами при определении прибыли банка.

    - Использование ИТ и телекоммуникационных систем в целях определения валютной позиции по ценным бумагам и торговой позиции по производным инструментам, а также для расчета и отражения прибыли и убытков, возникающих в результате этого.

    - Значительную, а в некоторых случаях, почти полную зависимость от бухгалтерских записей, произведенных ИТ, так как они представляют собой единственный легко доступный источник подробной и обновленной информации о состоянии банковских активов и обязательств, таких как клиентские ссуды и остатки средств на депозитных счетах.

- Использование сложных моделей оценки, внедренных в системы ИТ.
- Модели, использованные для оценки активов, и данные, использованные этими моделями, часто хранятся в крупноформатных таблицах, подготовленных отдельными лицами на персональных компьютерах, не связанных с основными системами ИТ банка и не подвергающихся такому же контролю, как приложения тех систем. В ПМАП 1001 «Среда информационных технологий - автономные персональные компьютеры»[3] приводится руководство для аудиторов в отношении этих приложений.
- Использование разных систем ИТ приводит к риску потери аудиторского следа и несопоставимости разных систем.

Системы электронного перевода средств (ЭПС) используются банками как для внутренних (например, для перевода между филиалами и между банкоматами и компьютеризованными файлами, отражающими объем операций по счету), так и для внешних операций между банками и прочими финансовыми институтами (например, через сеть SWIFT -межбанковской электронной системы передачи информации и совершения платежей), а также между банком и его клиентурой через Интернет или другие средства электронной торговли.

39. Аудитор получает представление об основных приложениях ИТ, ЭПС и других телекоммуникационных приложениях и связях, существующих между этими приложениями. Чтобы определить факторы риска для организации, а следовательно, и для аудита, аудитор применяет свои знания к основным процессам бизнеса или позициям баланса. Кроме того, важно определить масштабы использования самостоятельно разработанных приложений или интегрированных систем, которые имеют непосредственное влияние на аудиторский подход. (Самостоятельно разработанные системы требуют, чтобы аудитор обращал особое внимание на систему контроля за изменением программы).

---

[3] ПМАП 1001 «Среда информационных технологий - автономные персональные компьютеры» было отменено в декабре 2004 года.

40. При проведении аудита в распределенной среде ИТ аудитор должен разобраться в местоположении основных приложений ИТ. Если глобальная сеть (ГС) банка охватывает несколько стран, то в таком случае при обработке заграничных данных должны применяться особые законодательные нормы. В такой среде аудит системы контроля доступа, особенно системы нарушения прав доступа, является важной частью аудита.

41. Условия среды электронной коммерции существенно меняют способы ведения банком бизнеса. Электронная коммерция представляет собой новые аспекты риска и других проблем, которые должны быть учтены аудитором. Например, аудитор рассматривает следующие факторы:

    - Риски предпринимательства, возникающие из стратегии электронной торговли.
    - Риск, присущий технологии, избранной банком для осуществления своей стратегии электронной торговли.
    - Реакция руководства банка на выявленные риски, включая вопросы контроля относительно:
        - Соблюдения требований законодательства и нормативных актов в отношении зарубежных операций;
        - Безопасности и тайны пересылки информации по Интернету; и
        - Полноты, точности, своевременности и наличия разрешения на ведение операций по Интернету, как они оговорены в системе бухгалтерского учета банка.
    - Уровень ИТ, опыт электронной торговли и профессиональную компетентность, которыми обладают аудитор и его ассистенты.

42. Организация может передать работы, связанные с ИТ или ЭПС, обслуживающим организациям. Аудитор получает представление о подрядных работах и системе внутреннего контроля внутри банка, привлекаемого для работы, и поставщика услуг для определения характера, масштаба и сроков выполнения процедур по существу. МСА 402 предоставляет дальнейшие рекомендации по этим вопросам.

Ожидаемая оценка неотъемлемого риска и риска системы контроля

43. Характер банковских операций таков, что аудитор может оказаться не в состоянии снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня только за счет выполнения процедур по существу. Это связано со следующими факторами:

    - Широкое использование систем ИТ и ЭПС, что говорит о том, что большая часть аудиторских доказательств доступна только в электронной форме и выполнена собственной системой ИТ субъекта.
    - Большой объем операций, осуществленных банками, не позволяет опираться только на процедуры проверки по существу.
    - Географическое рассредоточение банковской деятельности чрезвычайно затрудняет их достаточный охват.
    - Трудность в разработке эффективных процедур проверки по существу при проведении аудита сложных торговых операций.

    В большинстве ситуаций аудитор не может снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, пока руководство субъекта не внедрит систему внутреннего контроля, которая поможет аудитору в оценке уровня неотъемлемого риска и риска системы контроля менее чем высоким. Аудитор получает достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в поддержку оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля. Более подробно вопросы, связанные с внутренним контролем, изложены в параграфах 56-70.

Работа службы внутреннего аудита

44. Масштаб и цели внутреннего аудита могут варьироваться в зависимости от размера и структуры банка, а также требований руководства субъекта и лиц, наделённых руководящими полномочиями. Тем не менее, роль внутреннего аудита, как правило, заключается в анализе системы бухгалтерского учета и соответствующих средств внутреннего контроля, а также в мониторинге их функционирования и предоставлении рекомендаций по их усовершенствованию. Она также состоит в анализе средств, используемых для определения, оценки и предоставления отчетов по финансовой и хозяйственной

информации, и в особом изучении отдельных статей, включая подробное тестирование операций, сальдо счетов и процедур. Факторы, указанные в параграфе 44, также зачастую побуждают аудитора использовать работу службы внутреннего аудита. Особенно это уместно в отношении банков, чьи филиалы географически рассредоточены. Часто в банках имеется департамент по анализу кредитов, представляющий собой либо часть департамента внутреннего аудита, либо самостоятельное подразделение, который предоставляет руководству субъекта отчеты о качестве кредитов и о соблюдении установленных в их отношении процедур. В любом случае аудитор может рассмотреть возможность использования результатов работы департамента по анализу кредитов после надлежащего обзора департамента и его работы. Подробные рекомендации по использованию работы службы внутреннего аудита изложены в МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита».

Аудиторский риск

45. Существуют три компонента аудиторского риска:

    (а) Неотъемлемый риск (риск возникновения существенных искажений);

    (б) Риск системы контроля (риск того, что искажения не будут своевременно предотвращены или выявлены и исправлены системой внутреннего контроля банка); и

    (в) Риск необнаружения (риск того, что оставшиеся существенные искажения не будут обнаружены аудитором).

    Неотъемлемый риск и риск системы контроля существуют независимо от аудита финансовой отчетности и не поддаются контролю со стороны аудитора. Характер рисков, связанных с банковской деятельностью, которые были рассмотрены в параграфах 21-25, указывает на то, что во многих областях оцененный уровень неотъемлемого риска будет высоким. Поэтому банку необходимо иметь адекватную систему внутреннего контроля, если уровень неотъемлемого риска и риска системы контроля рассматриваются как ниже высокого уровня. Аудитор оценивает эти риски и, в целях снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, разрабатывает процедуры по существу.

Оценка существенности

46. При оценке существенности помимо вопросов, изложенных в МСА 320 «Существенность в аудите», аудитор должен помнить о том, что:

- Из-за высокого соотношения собственных и заемных средств банка, относительно незначительные искажения могут оказать существенное влияние на результаты деятельности за период и на капитал банка, даже если их влияние на суммарные активы незначительно.
- Ввиду того, что чистая прибыль банка мала по сравнению с его общей стоимостью активов и обязательств, включая внебалансовые обязательства, искажения, которые имеют отношение только к активам, обязательствам и внебалансовым обязательствам, могут быть менее существенными, нежели те искажения, которые могут иметь отношение также и к отчету о прибыли и убытках.
- Банки часто обязаны следовать законодательным требованиям, таким, как требование по поддержанию минимального уровня капитала. Нарушение этих требований может поставить под сомнение применение руководством банка допущения о непрерывности деятельности. В связи с этим аудитор устанавливает уровень существенности, позволяющий выявить такие искажения, которые, в случае их неисправления, могут вызвать существенное нарушение этих законодательных требований.
- Надлежащий характер допущения о непрерывности деятельности часто зависит от вопросов, связанных с репутацией банка как надежного финансового института и мер, принимаемых регулирующими органами. Вследствие этого операции со связанными сторонами и прочие вопросы, которые могут быть несущественными для всех субъектов, за исключением банков, могут стать существенными для банковской финансовой отчетности, если они могут негативно отразиться на репутации банка или мерах, принимаемых регулирующими органами.

Представления руководства банка

47. Представления руководства субъекта, в контексте аудита банка, оказывают помощь аудитору в определении достаточности информации и доказательств для достижения целей аудита. Они, в частности, уместны в отношении тех банковских операций, которые, обычно, не отражаются в финансовой отчетности (внебалансовые статьи), но которые могут быть подтверждены другими документами, о существовании которых аудитор может и не знать. Аудитору часто необходимо получить от руководства банка представления относительно значительных изменений, произошедших в бизнесе и профиле риска банка. Также аудитору может оказаться необходимым определить области банковских операций, когда аудиторские доказательства, которые вероятно будут получены, потребуют дополнения в виде представлений руководства субъекта, например, резервы на покрытие убытков по ссудам и полнота переписки с регулирующими органами. В МСА 580 «Представления руководства субъекта» приводятся руководства по использованию представлений руководства субъекта в качестве аудиторских доказательств, а также процедуры, применяемые аудитором при их оценке и документальном оформлении и обстоятельства, при которых представления должны быть получены в письменном виде.

Привлечение других аудиторов

48. В результате широкой географической разбросанности офисов большинства банков, часто, у аудитора возникает необходимость в использовании результатов работы других аудиторов во многих местах, где ведет свою деятельность банк. Это можно осуществить путем привлечения сотрудников других отделений аудиторской фирмы или привлечением других аудиторских фирм, расположенных в тех местах.

49. Перед привлечением к работе других аудиторов, аудитор:

- Рассматривает независимость других аудиторов и их профессиональную компетентность для выполнения необходимой работы (включая знание требований, предъявляемых к банковскому сектору, и применяемых нормативных требований);

- Проверяет, четко ли изложены условия соглашения, применяемые принципы бухгалтерского учета и система представления отчетности; и
- В результате проведенных с другим аудитором встреч, рассмотрения письменных отчетов о примененных процедурах и вынесенных заключениях, а также изучения рабочих документов другого аудитора или любым иным образом в зависимости от обстоятельств, аудитор выполняет процедуры с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства того, что работа, выполненная привлеченным аудитором, соответствует поставленным целям.

В МСА 600 «Использование работы другого аудитора» приводятся дальнейшие руководства относительно решения поставленных задач и выполнения необходимых процедур в подобных ситуациях.

Координация предстоящей работы

50. Если учесть размер и географическую рассредоточенность большинства банков, то координация предстоящих работ играет важную роль в достижении результативного и эффективного аудита. При координации работ следует принимать во внимание следующие факторы:
    - Работа будет выполняться:
        - Экспертами;
        - Ассистентами;
        - Другими отделениями аудиторской фирмы; и
        - Другими аудиторскими фирмами.
    - Определение степени планируемого использования работы службы внутреннего аудита.
    - Требуемые даты представления отчета акционерам и регулирующим органам.
    - Специализированные анализы и другие документы, предоставляемые руководством банка.
51. Достижению лучшего уровня координации между ассистентами часто могут способствовать проводимые на регулярной основе

совещания по обсуждению хода выполнения аудиторских работ. Однако, в зависимости от количества ассистентов и объектов, где они будут задействованы, обычно аудитор в письменном виде излагает весь или только соответствующую часть плана аудита. При изложении требований в письменном виде аудитор рассматривает вопрос о включении в них комментариев по следующим вопросам:

- Финансовая отчетность и прочая информация, подлежащие аудиту (и при необходимости, правовой и прочие мандаты для аудита).
- Подробности любой дополнительной информации, запрашиваемой аудитором. Например, сведения по определенным займам и составу портфеля, декларативный комментарий о предстоящей аудиторской работе (в частности, по областям риска, описанным в параграфах 21-25, которые важны для банка) и о результатах аудита, о потенциальных пунктах, касающихся внутреннего контроля, которые будут включены в письмо, направляемое руководству субъекта, а также вопросы, которыми могут заинтересоваться местные регулирующие органы, и формы любых необходимых отчетов, требуемых в зависимости от обстоятельств.
- Проведение аудита в соответствии с МСА и любыми требованиями местных регулирующих органов (при необходимости, предоставить информацию о данных требованиях).
- Соблюдение соответствующих принципов бухгалтерского учета (при необходимости предоставить информацию о данных принципах) при подготовке финансовой отчетности и прочей информации.
- Требования и сроки представления промежуточных отчетов о ходе аудита.
- Контактные данные сотрудников субъекта.
- Вопросы, связанные с гонорарами и выставлением счетов.
- Другие вопросы, связанные с регулированием, внутренним

контролем, или бухгалтерского или аудиторского характера, о которых должны знать лица, проводящие аудит.

Операции между связанными сторонами

52. При проведении аудита аудитор должен оставаться бдительным в отношении операций между связанными сторонами, особенно в части кредитования и инвестирования. Процедуры, выполняемые на этапе планирования аудита, включая приобретение знания о банке и банковской отрасли, могут оказаться полезными при определении связанных сторон. В некоторых юрисдикциях на операции между связанными сторонами могут распространяться количественные и качественные ограничения. Аудитор определяет степень любого такого ограничения.

Допущение о непрерывности деятельности

53. В МСА 570 «Непрерывность деятельности» приводятся руководства по рассмотрению аудитором надлежащего характера использования руководством субъекта допущения о непрерывности деятельности. В дополнение к вопросам определенным в МСА, события или условия, перечисленные ниже, также могут вызвать значительное сомнение в отношении способности банка непрерывно продолжать свою деятельность:

- Быстрый рост уровня торговли производными финансовыми инструментами. Это может быть признаком того, что банк осуществляет торговые операции без необходимого контроля.
- Показатели прибыльности или прогнозы, указывающие на серьезное падение прибыльности, в частности в тех случаях, когда банк находится или близок к своему минимальному уровню регулятивного капитала или ликвидности.
- Процентные ставки, выплачиваемые на рынке денег и по обязательствам перед вкладчиками, которые выше нормальных рыночных ставок. Это может указывать на принадлежность банка к группе риска более высокого уровня.
- Значительное уменьшение депозитов, поступающих из других банков или от других форм краткосрочного финансирования рынка денег. Это может указывать на то, что другие участники рынка не доверяют этому банку.

- Принятые меры или угрозы принятия таких мер со стороны регулирующих органов могут оказать негативное влияние на способность банка непрерывно продолжать свою деятельность.
- Увеличение суммы задолженности перед центральным банком, что может указывать на то, что банк не был способен получить ликвидные средства из нормальных рыночных источников.
- Высокая концентрация потенциального риска в отношении заемщиков или источников финансирования.

54. В МСА 570 также содержатся рекомендации для аудиторов в отношении того, когда было определено событие или условие, вызывающее значительное сомнение относительно способности банка продолжать свое дело как непрерывную деятельность. В МСА указан ряд процедур, которые могут быть релевантными. В дополнение к ним могут быть добавлены следующие процедуры:
    - Обзор переписки с регулирующими органами.
    - Обзор отчетов, выпущенных регулирующими органами в результате проведенных ими инспекций.
    - Обсуждение результатов любой инспекции, проводимой в данный момент.
55. Нормативная база, на основе которой работает банк, может требовать от аудитора раскрытия регулирующему органу намерения выпустить модифицированный отчет или выразить свою озабоченность относительно способности банка продолжать свою непрерывную деятельность. В ПМАП 1004 приводится дальнейшее описание взаимоотношений между аудитором и органом банковского надзора.

Внутренний контроль

Введение

56. Базельский комитет по банковскому надзору издал директивный документ «Основы систем внутреннего контроля в банковских организациях» (сентябрь 1998 г.), который обеспечивает органы банковского надзора основами для оценки систем внутреннего

контроля банков. Этот документ используется многими органами банковского надзора. Он может быть использован при обсуждении вопросов надзора с отдельными банковскими организациями. Знание указанной основы может быть полезным для аудиторов, проводящих аудит финансовой отчетности банков, для понимания различных элементов системы внутреннего контроля банка.

57. В обязанности руководства субъекта входит ведение адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, выбор и применение основных принципов учетной политики и охрана активов субъекта.

Аудитор получает представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля на уровне, достаточном для планирования аудита и разработки эффективных методов аудита. После получения такого представления аудитор рассматривает оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля в целях определения соответствующего риска необнаружения при проверке утверждений в отношении финансовой отчетности, а также для определения характера, сроков выполнения и масштаба процедур по существу в отношении таких утверждений.

В случаях, когда аудитор оценивает уровень риска системы контроля как невысокий, процедуры по существу обычно бывают менее обширными, чем требуется в противном случае, а также отличаются по своему характеру и срокам.

Процедуры определения, документального оформления и проведения тестов контроля

58. В МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»[4] указано, что внутренний контроль в отношении системы бухгалтерского учета направлен на достижение следующих целей:

- Операции осуществляются в соответствии с общим или особым распоряжением руководства банка (параграфы 59-61).
- Все операции и другие события незамедлительно

[4] МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля» был изъят в декабре 2004 года, когда вступили в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»

фиксируются на правильную сумму, в надлежащих счетах и в соответствующем отчетном периоде, что предоставляет возможность для подготовки финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (параграфы 62 и 63).

- Доступ к активам разрешается только по распоряжению руководства банка (параграфы 64 и 65).
- Учтенные активы сопоставляются с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени и надлежащие меры принимаются в отношении любых расхождений (параграфы 66 и 67).

Вопросы аудита в отношении каждой из этих целей рассматриваются в следующих параграфах.

В случае с банками, дальнейшая цель внутреннего контроля заключается в обеспечении адекватного выполнения банком требований регулирующих органов и своих фидуциарных обязанностей, связанных с доверительным управлением активами. Аудитор не занимается непосредственно этими задачами, за исключением таких случаев, когда невыполнение таких обязанностей могло привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Банковские операции осуществляются в соответствии с общим или особым распоряжением руководства банка

59. Общая ответственность за систему внутреннего контроля в банке ложится на лиц, наделенных руководящими полномочиями, которые несут ответственность за руководство банковскими операциями. Однако, с учетом большого объема банковских операций и разбросанности его объектов, функции по принятию решений должны быть децентрализованы, а полномочия по осуществлению банком существенных операций должны быть рассредоточены и делегированы руководителям и сотрудникам разного уровня. Подобное рассредоточение и делегирование функций почти всегда можно наблюдать при предоставлении займов, осуществлении казначейских функций и при переводе средств, где, например, распоряжение о выплате отправляется посредством защищенного сообщения. Такие отличительные

особенности банковских операций требуют внедрения структурной системы делегирования полномочий, которая приведет к официальному определению и документальному оформлению:

(а) Лиц, уполномоченных давать разрешение на заключение специфических сделок;

(б) Процедур, которые должны соблюдаться при выдаче таких разрешений; и

(в) Ограничений по суммам, на выдачу которых дается разрешение, для отдельных сотрудников или по уровням персонала, а также любых требований, которые могут существовать в отношении параллельной выдачи разрешений.

Лица, наделенные руководящими полномочиями, также должны обеспечить наличие надлежащих процедур для мониторинга разных уровней потенциального риска. Это обычно относится к концентрации потенциальных рисков не только внутри одного вида деятельности банка, но и в отношении различных видов его деятельности, отделов и филиалов.

60. Проверка контроля за выдачей разрешений станет важным фактором при рассмотрении аудитором соответствия заключенных сделок политике банка. Например, в случае ссуды денежных средств, необходимо установить факт прохождения надлежащих процедур оценки кредита перед предоставлением средств. Аудитор обычно выявляет существующие пределы уровня потенциального риска при совершении различных видов операций. При проведении тестов контроля аудитор определяет, соблюдаются ли эти пределы, сообщаются ли своевременно факты превышения этих пределов соответствующему уровню руководства субъекта.

61. С точки зрения перспективы аудита, надлежащее функционирование контроля за авторизацией особенно важно в отношении сделок, заключенных ко дню или близко к дате финансовой отчетности. Это связано с тем, что сделка еще не выполнена по всем аспектам, либо отсутствуют доказательства, с помощью которых можно оценить стоимость приобретенных активов или принятых обязательств. Примером таких операций

служат обязательства купли или продажи особо ценных бумаг на дату после окончания периода и кредиты, по которым заемщик еще не выплатил основную сумму и проценты.

Все операции и другие события незамедлительно фиксируются на правильную сумму, в надлежащих счетах и в соответствующем отчетном периоде, что предоставляет возможность подготовки финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности

62. При рассмотрении системы внутреннего контроля, используемой руководством банка для обеспечения надлежащего учета всех операций и других событий, аудитор принимает во внимание ряд факторов, которые особенно важны в банковской среде. Они включают следующее:

- Банки осуществляют операции в большом объеме, которые в отдельности или в совокупности составляют огромные суммы денег. Соответственно, банку за определенный срок необходимо выполнить процедуры сальдирования и сверки, позволяющие ему выявить ошибки и расхождения, которые должны быть изучены и откорректированы с минимальными потерями для банка. Такие процедуры могут проводиться на почасовой, ежедневной, еженедельной и ежемесячной основе в зависимости от объема и характера операций, уровня риска и сроков оплаты по данным операциям. Эти сверки часто преследуют цель обеспечить полноту обработки операций через весьма сложные интегрированные системы ИТ, а сами сверки обычно выполняются этими системами автоматически.

- Многие операции, осуществляемые банком, являются предметом специализированных правил бухгалтерского учета. У банка должны быть готовые процедуры проверки контроля, чтобы обеспечить применение этих правил в подготовке соответствующей финансовой информации для руководства субъекта и внешней отчетности. Примерами таких процедур проверки контроля могут служить те факторы, которые приводят к рыночной переоценке курса обмена иностранной валюты и к обязательствам по покупке и продаже ценных бумаг для обеспечения учета всех нереализованных прибылей и убытков.

- Некоторые банковские операции не требуют раскрытия в финансовой отчетности (например, операции, которые основы представления финансовой отчетности разрешают рассмотреть как внебалансовые статьи). Соответственно, должны существовать процедуры проверки контроля в целях обеспечения учета и мониторинга этих операций таким образом, чтобы они предоставили руководству банка необходимую степень контроля над операциями и которые позволили бы ему быстро определить любое изменение в их положении и занести их в реестр доходов и убытков.

- Банки постоянно разрабатывают новые финансовые продукты и услуги. Аудитор учитывает, внесены ли необходимые изменения в процедуры бухгалтерского учета и соответствующие средства внутреннего контроля.

- Сальдо, подводимое к концу дня, может отражать объем операций, обработанных через системы, или максимальную подверженность риску убытка в течение рабочего дня. Это особенно актуально в случае осуществления и обработки данных по операциям, связанным с обменом иностранной валюты и ценными бумагами. Оценка средств контроля в этих областях учитывает способность поддержания контроля в период осуществления операций максимального объема или максимальной подверженности банка финансовому риску.

- Большинство банковских операций должны быть отражены таким образом, чтобы они могли быть сверены как самим банком, так и клиентами и контрагентами. Степень детализации отражения и хранения информации по отдельным операциям должны позволить руководству банка, контрагентам по операциям и клиентам проверять точность отражения сумм и сроков. Примером такого контроля является непрерывная проверка чеков обмена иностранных валют, без привлечения оператора в операцию по сверке чеков с поступающими от контрагентов подтверждениями.

63. Широкое использование систем ИТ и ЭПС оказывает существенное влияние на оценку аудитором системы бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля. МСА 400, МСА 401 «Аудит в среде компьютеризированной информационной системы» и ПМАП 1008

«Оценка рисков и система внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ними вопросы»[5] предоставляют рекомендации в отношении аспектов ИТ такой оценки, как и другие ПМАП, связанные с информационной технологией. Аудиторские процедуры включают оценку тех средств контроля, которые оказывают влияние на разработку и модификацию системы, доступ к системе и ввод данных, безопасность коммуникационных сетей и планирование непредвиденных затрат. Аналогичные соображения применяются к операциям ЭПС внутри банка. Применительно к той части ЭПС и другим операционным системам, которые используются за пределами банка, аудитор должен уделить особое внимание оценке целостности процедур наблюдения и контроля до момента совершения операции и процедур подтверждения и сверки после совершения таковой. Для этой цели могут быть использованы отчеты аудиторов обслуживающей организации, МСА 402 предоставляет руководства по вопросам рассмотрения аудитором таких отчетов.

Доступ к активам предоставляется только по разрешению руководства банка

64. Часто активы банка могут быть легко переведены, при этом они имеют высокую стоимость и представлены в такой форме, при которой их сохранность не может быть гарантирована только благодаря физическим процедурам. Поэтому, для того, чтобы доступ к активам предоставлялся только с разрешения руководства, банк обычно использует следующие средства контроля:

- Пароли и системы совместного доступа с целью предоставления доступа к ИТ и системам ЭПС только уполномоченным сотрудникам.
- Разделение функций, связанных с ведением бухгалтерского учета и хранения (включая использование

[5] МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля», МСА 401 «Аудит в среде компьютеризированной информационной системы» и ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ними вопросы» были отменены в декабре 2004 года, когда вступили в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков».

компьютеризованных отчетов о подтверждении операций, доступных моментально и только для сотрудников, осуществляющих функции по ведению учета).

- Частое получение подтверждений от третьих сторон и сверка статьей активов независимым специалистом.

65. Аудитору необходимо обеспечить достаточную уверенность в том, что каждое из этих средств контроля действует эффективно. Тем не менее, принимая во внимание существенность и возможность перевода соответствующих сумм, аудитор также обычно проверяет процедуры подтверждения и сверки, которые проводятся в связи с подготовкой финансовой отчетности на конец года, а также может выполнить процедуры подтверждения самостоятельно.

Учтенные активы сопоставляются с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени, и надлежащие меры принимаются в отношении любых расхождений

66. Крупные суммы активов, которыми распоряжается банк, объемы осуществляемых операций, возможность изменения стоимости этих активов в результате колебания рыночных цен и важность подтверждения непрерывного действия средств контроля за выдачей разрешений и доступом, обуславливают необходимость частого использования сверки как средства контроля. Это особенно важно в отношении:

(а) Свободно обращающихся активов, таких, как денежные средства, ценные бумаги на предъявителя и активы в виде депозитов и позиций по ценным бумагам в других учреждениях, когда неспособность своевременно выявить ошибки и расхождения (которые могут подразумевать ежедневную проверку при проведении операций на денежном рынке) может привести к невозместимым убыткам. Процедуры сверки, осуществляемые для достижения этой цели контроля, обычно основываются на физическом подсчете и подтверждениях от третьих сторон;

(б) Активов, стоимость которых определяется на основе моделей оценки или цен на внешнем рынке, таких как ценные бумаги и контракты на покупку и продажу иностранной валюты; и

(в) Активов, полученных на условиях доверительного хранения от клиентов.

67. При разработке плана аудита для оценки эффективности средств контроля банка в виде сверки, аудитору следует принимать во внимание следующие факторы:

- Ввиду наличия целого ряда счетов, требующих сверки, и необходимой частоты проведения этих сверок:
  - Большая часть усилий аудитора должна быть направлена на документальное оформление, тестирование и оценку средств контроля, используемых при сверке; и
  - Работа внутреннего аудитора обычно имеет такую же направленность. Поэтому аудитор, как правило, может использовать результаты работы внутреннего аудитора.
- Поскольку сверки имеют кумулятивный эффект, большинство сверок можно достаточно эффективно проверить по состоянию на конец года, при условии, что они подготовлены на эту дату, совпадают с периодом, удобным для аудитора, и что аудитор удовлетворен эффективностью средств контроля над процедурами сверки.
- При изучении сверок аудитору необходимо проверить, не были ли статьи ненадлежащим образом переведены на другие счета, которые не подлежат сверке и рассмотрению в тот же период времени.

Примеры средств контроля

68. В Приложении 2 к данному Положению приведены примеры средств контроля за выдачей разрешений, учетом, доступом и сверкой, которые обычно используются при осуществлении казначейских операций, кредитных и торговых операций банка.

Ограничения, присущие системе внутреннего контроля

69. В МСА 400[6] описаны процедуры, которые должны быть соблюдены аудитором при определении, документальном отражении и тестировании средств внутреннего контроля. При выполнении этих процедур аудитор должен знать о неотъемлемых

[6] См. сноску 4.

ограничениях внутреннего контроля. Оцениваемые уровни неотъемлемого риска и риска системы контроля не могут быть значительно низкими, чтобы не было необходимости в проведении аудитором процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска системы контроля, аудитор осуществляет некоторые процедуры проверок по существу в отношении существенных сальдо счетов и классов сделок.

Рассмотрение влияния факторов среды

70. При оценке эффективности конкретных контрольных процедур аудитор должен рассмотреть среду, в которой функционирует система внутреннего контроля. Ниже приведены факторы, которые могут быть приняты во внимание:

- Организационная структура банка и методы делегирования полномочий и обязанностей.
- Качество контроля со стороны руководства субъекта.
- Объемы и эффективность системы внутреннего аудита.
- Объемы и эффективность системы управления рисками и системы соблюдения требований регулирующих органов.
- Квалификация, профессиональная компетентность и честность ключевого персонала.
- Характер и объем инспекций, проводимых надзорными органами.

Выполнение процедур по существу

Введение

71. В результате оценки уровня неотъемлемого риска и риска системы контроля аудитор определяет характер, сроки выполнения и масштаб тестов по существу, которые следует проводить в отношении отдельного сальдо каждого счета и классов операций. При планировании этих тестов по существу аудитор принимает во внимание риски и факторы, воздействующие на банковскую систему внутреннего контроля. Кроме того, имеется ряд других вопросов аудита, значимых для областей риска, на которые аудитор обращает внимание. Они рассматриваются в следующих параграфах.

72. В МСА 500 «Аудиторские доказательства»[7] перечисляются утверждения, воплощенные в финансовой отчетности, такие как: существование, права и обязанности, возникновение, полнота, оценка, измерение, представление и раскрытие.

В ходе аудита финансовой отчетности банка особенно важны тесты на утверждение полноты, в частности, в отношении обязательств. Большая часть аудита по обязательствам других коммерческих субъектов может быть выполнена посредством применения процедур по существу в отношении взаимной совокупности. Банковские операции не имеют аналогичного типа регулярного цикла торговли, а взаимные совокупности не всегда представляют немедленное доказательство. Крупные активы и обязательства могут быть созданы и реализованы довольно быстро, и если они не замечены системами, то могут быть упущены. В этих обстоятельствах важную роль играют подтверждения третьей стороны и надежность средств контроля.

Аудиторские процедуры

73. Для проверки вышеупомянутых утверждений аудитор может выполнить следующие процедуры:

(а) Инспектирование.

(б) Наблюдение.

(в) Запрос и подтверждения.

(г) Подсчет.

(д) Аналитические процедуры.

В контексте аудита финансовой отчетности банка инспектирование, запрос и подтверждения, подсчет и аналитические процедуры требуют особого внимания. Эти вопросы рассмотрены в следующих параграфах.

Инспектирование

74. Инспектирование включает проверку записей, документов или материальных активов. Аудитор проводит инспекцию с тем, чтобы:

[7] МСА 500 «Аудиторские доказательства» был отменен в декабре 2004 года, когда вступил в силу пересмотренный МСА 500 «Аудиторские доказательства» .

- Удостовериться в физическом наличии в банке принадлежащих ему обращающихся активов; и
- Убедиться в том, что он обладает необходимым представлением об условиях договоров (включая генеральное соглашение), являющихся значительными по отдельности или в совокупности, с тем, чтобы:
    - Рассмотреть их исковую силу; и
    - Оценить надлежащий характер порядка учета, применяемого в их отношении.

75. Примеры областей применения инспектирования в качестве аудиторской процедуры:
    - Ценные бумаги;
    - Кредитные соглашения;
    - Залоговое обеспечение; и
    - Такие контрактные обязательства, как:
        - Продажа и выкуп активов; и
        - Гарантии.

76. В ходе инспектирования, аудитор должен особенно бдительно проверять наличие активов, принятых банком в качестве доверительного управляющего, нежели активов, имеющихся в наличии у банка для его собственной выгоды. Аудитор проверяет, существуют ли адекватные средства внутреннего контроля за надлежащим отделением подобных активов от тех, которые являются собственностью банка, и их хранением, а также учесть последствия этого для финансовой отчетности банка. Как было отмечено в параграфе 58, наличие активов третьей стороны интересует аудитора постольку, поскольку неспособность банка выполнять свои обязательства может привести к существенным искажениям в финансовой отчетности банка.

Запрос и подтверждения

77. Запрос заключается в поиске информации посредством обращения к профессионально компетентным лицам внутри и за пределами субъекта. Подтверждения представляют собой ответы, полученные на запрос, которые подтверждают информацию, содержащуюся в

бухгалтерских записях. Аудитор направляет запрос и собирает подтверждения для следующих целей:

- Получение доказательства функционирования системы внутреннего контроля;
- Получение доказательства признания клиентами и контрагентами банка сумм, сроков и условий определенных операций; и
- Получение информации, которую невозможно извлечь непосредственно из бухгалтерских записей банка.

С учетом того, что банк имеет крупные суммы денежных активов, обязательств и забалансовых обязательств, подтверждение со стороны может оказаться эффективным методом определения наличия и полноты сумм активов и обязательств, отражаемых в. финансовой отчетности. При определении характера и объема, предпринимаемых им процедур внешнего подтверждения, аудитор учитывает любые подтверждающие действия, выполняемые в рамках системы внутреннего аудита. В МСА 505 «Внешние подтверждения» даются рекомендации относительно внешнего подтверждения.

78. Примеры областей, в отношении которых аудитор может использовать подтверждения, включают:

- Залоговое обеспечение.
- Сопоставление или получение независимого подтверждения стоимости активов и обязательств, по которым не проводятся торги, либо торги проводятся только на внебиржевых рынках.
- Активы, обязательства, позиции на покупку и продажу по форвардным контрактам с клиентами и контрагентами, например:
    - Незавершенные операции с производными инструментами;
    - Владельцы счетов Ностро и Лоро;
    - Ценные бумаги, находящиеся у третьей стороны;
    - Кредитные счета;
    - Депозитные счета;

- Гарантии; и
- Аккредитивы.

- Юридическое заключение об обоснованности исков банка.

Подсчет

79. Подсчет представляет собой проверку арифметической точности первичных документов и бухгалтерских записей или самостоятельное выполнение подсчетов. В контекст аудита финансовой отчетности банка подсчеты являются полезной процедурой для проверки последовательного применения оценочных моделей.

Аналитические процедуры

80. Аналитические процедуры предполагают анализ значимых показателей и тенденций, включая вытекающие отсюда изучение колебаний и взаимосвязей, которые противоречат другой соответствующей информации или отклоняются от прогнозных значений. В МСА 520 «Аналитические процедуры» приводятся руководства по использованию аудитором этих методов.

81. Банк обязательно имеет отдельные активы (например, займы и, возможно, инвестиции), такого размера, что аудитор решает проверить их индивидуально. Однако, для большинства статей выполнение аналитических процедур может оказаться эффективным по следующим причинам:

- Обычно, двумя наиболее важными элементами при определении прибыли банка являются процентные доходы и расходы. Они находятся в прямой зависимости от процентных активов и обязательств, соответственно. Для установления обоснованности этих зависимостей, аудитор может проверить степень расхождения между суммами доходов и расходов, отраженными в отчетности, и суммами, вычисленными на основании средних остатков по счетам и установленных банковских процентных ставок в течение года. Данная проверка обычно проводится в отношении категорий активов и обязательств, используемых банком для управления своей деятельностью. Такая проверка, к примеру, может выявить существование значительных сумм необслуживаемых заемщиками кредитов или незарегистрированных депозитов.

Кроме того, аудитор может провести оценку обоснованности ставок, установленных банком, в сравнении со ставками, превалировавшими на рынке в течение года по сходным классам кредитов и депозитов. Наличие назначаемых или взимаемых ставок, превышающих рыночный уровень, может для ссудных активов указывать на существование излишнего риска, а для обязательств по депозитам такое доказательство может указывать на проблемы с ликвидностью или финансированием. Таким же образом, комиссионный доход, который также является одним из крупных компонентов прибыли банка, часто находится в прямой зависимости от объема обязательств, по которым банк получает комиссионные.

- Анализ коэффициентов, тенденций и степени отклонения от предыдущих периодов, бюджета и результатов деятельности других подобных субъектов может оказаться полезным для более точной обработки большого объема проведенных банком операций и оценки аудитором системы внутреннего контроля банка.
- Применяя аналитические процедуры, аудитор может выявить определенные условия, ставящие под сомнение допустимость применения допущения о непрерывности деятельности, такие как необоснованная концентрация риска в определенных отраслях или географических регионах и потенциальная подверженность риску изменения процентных ставок, валютных курсов и несоответствия сроков исполнения обязательств.
- В большинстве стран общедоступной является статическая и финансовая информация, которая предоставляется регулирующими органами и прочими источниками, и которую аудитор может использовать при проведении углубленного анализа тенденций и анализа группы равных.

Важной отправной точкой в проведении аналитических процедур надлежащего характера является тот факт, какую информацию и показатели работы или риска использует руководство субъекта при мониторинге деятельности банка. Приложение 3 к данному Положению содержит примеры наиболее часто используемых в банковской отрасли коэффициентов.

Особые процедуры в отношении отдельных статей финансовой

отчетности

82. В параграфах 83-100 приведены утверждения, которые важны в отношении типовых статей финансовой отчетности банка. В них также изложены некоторые вопросы аудита, которые должны помочь аудитору в составлении плана процедур по существу и внести предложение относительно некоторых методов, которые могут быть использованы для тестирования статей, отобранных аудитором. Эти процедуры не представляют собой ни окончательного перечня выполняемых процедур, ни минимального требования, которые должны быть удовлетворены.

Статья финансового отчёта	**Особо важные утверждения финансовой отчетности**
83.	ОСТАТКИ НА СЧЕТАХ ДРУГИХ БАНКОВ *Наличие* Аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости подтверждения остатков третьими сторонами. В тех случаях, когда остатки на счетах других банков являются результатом большого количества операций, то получение подтверждения от этих банков, возможно, предоставит более убедительное доказательство, как самого факта проведения операций, так и межбанковских итоговых сальдо, нежели тестирование соответствующих средств внутреннего контроля. Рекомендации по процедурам межбанковского подтверждения, включая терминологию и содержание запросов о подтверждении, можно найти в ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения». *Оценка* Аудитор должен решить, есть ли необходимость в оценке вероятности возврата

депозитов в свете кредитоспособности банка. Процедуры, необходимые при данной оценке, подобны тем, что применяются при аудиторской оценке кредитного портфеля: они будут описаны ниже:

Представление и раскрытие

Аудитор должен определить, подлинно ли отражают остатки на счетах в других банках на дату финансовой отчетности коммерческие операции, или же значительные отклонения от стандартных или ожидаемых уровней свидетельствуют об операциях, которые, в первую очередь, проводились для того, чтобы создать неверное представление о финансовом положении банка или улучшить коэффициент ликвидности и коэффициент использования активов (явление, известное как «очковтирательство»).

Когда «очковтирательство» настолько значительно по масштабам, что может исказить достоверное и объективное представление финансовой отчетности, аудитор должен потребовать от руководства банка внести корректировку сальдо, указанного в финансовой отчетности банка, или представить дополнительные раскрытия в пояснительной записке. Если руководство банка не согласится с этим, то в этом случае аудитор принимает решение о модификации аудиторского отчета (заключения).

84. ИНСТРУМЕНТЫ ДЕНЕЖНОГО РЫНКА

Наличие

Аудитору следует рассмотреть необходимость в физической проверке, подтверждении внешними кастодианами и сверке этих сумм с бухгалтерскими записями.

Права и Обязанности

Аудитору следует проанализировать целесообразность проверки получения соответствующего дохода в качестве способа установления права собственности. Аудитор обращает особое внимание на установление права собственности на инструменты, удерживаемые в форме на предъявителя. Аудитор также проверяет наличие каких-либо обременений на право владения инструментами.

Для доказательства наличия неучтенных обязательств и убытков аудитор проводит тесты на существование соглашений на форвардную продажу и выкуп.

Оценка

Аудитор рассматривает целесообразность используемых методов оценки в свете кредитоспособности эмитента.

Измерение

Аудитор рассматривает необходимость проверки правильности начисления дохода по инструментам рынка денег, который в некоторых случаях образуется в результате амортизации дисконта при покупке.

Аудитор также проверяет:

- Обоснована ли взаимосвязь между видами собственных ценных бумаг банка и соответствующим доходом; и
- Отражены ли все значительные доходы и убытки от продаж и переоценки в соответствии с основой представления финансовой отчетности (например, при учете доходов и убытков от торговли

ценными бумагами отдельно от инвестиционных ценных бумаг).

85. ТОРГОВЫЕ ЦЕННЫЕ БУМАГИ

В Приложении 2 приводятся дальнейшие примеры вопросов, связанных с системой внутреннего контроля, и аудиторских процедур в отношении торговых операций.

Наличие

Аудитор рассматривает вопрос о физической проверке ценных бумаг или получении подтверждения от внешних кастодианов и сверке сумм с бухгалтерскими записями.

Права и Обязанности

Аудитору следует проанализировать целесообразность проверки получения соответствующего дохода в качестве способа установления права собственности. Аудитор обращает особое внимание на установление права собственности на ценные бумаги, удерживаемые в форме на предъявителя. Аудитор также проверяет наличие каких-либо обременений на право владения инструментами.

Для доказательства наличия неучтенных обязательств и убытков аудитор проводит тесты на существование соглашений на форвардную продажу и выкуп.

Оценка

Основы представления финансовой отчетности часто предписывают различные основы оценки для ценных бумаг, в зависимости от того, удерживаются ли они в целях продажи, как портфельные инвестиции или в целях хеджирования. Например, основа представления финансовой отчетности может

требовать, чтобы оценка ценных бумаг производилась по рыночной стоимости, а оценка портфельных инвестиций по первоначальной стоимости, с обязательной проверкой на обесценение, а оценка ценных бумаг, связанных с хеджированием, проводилась на тех же условиях, что и хеджируемые ими базовые активы Классификация ценных бумаг и, соответственно, связанная с ней основа оценки определяются намерениями руководства субъекта. В случае если руководство субъекта изменяет свои намерения, изменяется и основа оценки. Соответственно, при переводе ценных бумаг из одной категории в другую, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие утверждения руководства субъекта в соответствии с их изменившимися намерениями. Возможность проведения реклассификации активов предоставляет руководству банка возможность подготовки мошеннической финансовой отчётности, поскольку можно будет признать доходы или избежать признания убытков в результате реклассификации отдельных ценных бумаг.

Когда ценные бумаги, удерживаемые для продажи, отражаются по рыночной стоимости, аудитор должен проверить, не были ли ценные бумаги, рыночная стоимость которых увеличилась, без достаточных на то оснований реклассифицированы из портфельных инвестиций (см. параграф 87), в основном с целью признания нереализованного дохода в прибыли.

Аудитор также рассматривает вопрос о повторном проведении расчетов по оценке и

масштабу тестов контроля процедур оценки, используемых банком.

Аудитор также проверяет:

- Обоснована ли взаимосвязь между видами собственных ценных бумаг банка и соответствующим доходом; и

  Отражены ли все значительные доходы и убытки от продаж и переоценки в соответствии с основой представления финансовой отчетности (например, при учете доходов и убытков от торговли ценными бумагами отдельно от инвестиционных ценных бумаг).

86.

(Вопросы, включающие текущие инвестиции, например, ссуды, приобретенные для перепродажи, а также приобретение активов, переведенных в ценные бумаги)

ДРУГИЕ ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ

Права и Обязанности

Аудитор должен проверить документацию подтверждающую покупку таких активов, чтобы убедиться в том, все права и обязанности, такие как варранты и опционы, были учтены надлежащим образом.

Оценка

Аудитор проверяет надлежащий характер используемых методов оценки. Поскольку устойчиво функционирующего рынка подобных активов может и не быть, то оказывается трудным найти независимое подтверждение стоимости. Кроме того, даже при наличии такого доказательства может возникнуть вопрос о том, достаточно ли велика емкость таких рынков, чтобы можно было полагаться на котировки цен на данные активы и на любые имеющие к ним отношение операции хеджирования, которые

банк совершает на этих рынках. Аудитор также учитывает характер и объем любого индекса обесценивания, который был проведен руководством банка, а также отражения их результатов при оценке активов.

87. ПОРТФЕЛЬНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ

Во многих случаях аудит портфельных инвестиций банка не отличается от аудита портфельных инвестиций других субъектов. Однако, имеется ряд особых аспектов, которые создают определенные проблемы для банковских операций.

Оценка

Аудитор проверяет стоимость активов, подтверждающих стоимость ценных бумаг, особенно в отношении ценных бумаг, которые не могут быть легко реализованы. Аудитор также рассматривает характер и объем любого индекса обесценивания активов, которые были проведены банком, а также отражения их результатов при оценке активов.

Измерение

Как было указано в параграфе 85, основы представления финансовой отчетности часто допускают применение различных основ оценки для ценных бумаг, хранящихся для разных целей. Если ценные бумаги были переведены с торгового счета, то аудитор определяет факт регистрации любых нереализованных убытков рыночной стоимости, если это предусмотрено в основах представления финансовой отчетности. Если в основе представления финансовой отчетности отсутствует требование учета

нереализованных убытков, то в этом случае аудитор рассматривает вопрос о том, был ли перевод осуществлен во избежание необходимости признания снижения стоимости ценных бумаг, произошедшей на рынке.

Аудитор также проверяет:

- Обоснована ли взаимосвязь между видами собственных ценных бумаг банка и соответствующим доходом; и

Отражены ли все значительные доходы и убытки от продаж и переоценки в соответствии с основой представления финансовой отчетности (например, при учете доходов и убытков от торговли ценными бумагами отдельно от инвестиционных ценных бумаг).

88. ИНВЕСТИЦИИ В ДОЧЕРНИЕ И АССОЦИИРОВАННЫЕ КОМПАНИИ

Во многих случаях аудит банковских инвестиций в дочерние и ассоциированные компании не отличается от аудита таких инвестиций других субъектов. Однако, имеется ряд особых аспектов, которые создают определенные проблемы для банковских операций.

Оценка

Аудитор рассматривает значение любых законодательных или практических требований для банков в отношении обеспечения будущей финансовой поддержки с целью поддержания деятельности (следовательно, и стоимость инвестиций) дочерних и ассоциированных компаний. Аудитор проверяет, отражены ли соответствующие финансовые обязательства

в качестве балансовых обязательств банка.

Аудитор определяет, были ли внесены надлежащие корректировки, в случае если учетная политика компаний, включаемых в отчетность по методу долевого участия или путем консолидации, не соответствует учетной политике банка.

89.

(Включая авансы, переводные векселя, аккредитивы, банковские акцепты, гарантии, и все другие формы предоставления кредита клиентам, в том числе те, которые связаны с операциями с иностранной валютой и деятельностью рынка денег, выданные:

- Физическим лицам,
- Коммерческим предприятиям,
- Правительственным организациям,
- В иностранной или
- Местной валюте)

КРЕДИТЫ

Наличие

Аудитор рассматривает необходимость внешнего подтверждения существования кредитов.

Оценка

Аудитор рассматривает надлежащий характер резерва на покрытие возможных потерь по кредитам. Аудитор должен иметь представление о законодательстве и нормативных актах, которые могут повлиять на суммы, определенные руководством субъекта. Базельским комитетом издан комплект документов о рациональной практике учета и раскрытия кредитов, где приводятся рекомендации для банков и надзорных органов по признанию и измерению займов, созданию резервов на случай потерь по кредитам, а также по требованиям к раскрытию кредитного риска и по ряду других вопросов. В них изложены мнения органов банковского надзора относительно практики рационального учета и раскрытия займов для банков, которые могут повлиять на основы представления финансовой отчетности, в рамках которых банки готовят свою финансовую отчетность. Однако, финансовая отчетность банка

составляется в соответствии со специфической основой представления финансовой отчетности, а резерв для покрытия возможных потерь в соответствии с вышеуказанной основой.

В Приложении 2 приводится дальнейшая информация по рассмотрению аудитором вопросов, связанных с ссудами.

Основным вопросом, требующим особого внимания аудитора, является адекватность отраженного в учете резерва на покрытие возможных убытков по ссудам.

При определении характера, масштаба и сроков проведения работы аудитор должен принять во внимание следующие факторы:

- Степень, в которой можно обоснованно полагаться на систему банковской классификации ссуд по их качеству, на процедуры надлежащего оформления всей документации, на внутренние процедуры по анализу ссуд и на работу внутреннего аудитора.
- Ввиду относительной важности иностранных займов аудитор обычно проверяет:
  - Информацию, на основе которой банк оценивает и ведет мониторинг за страновым риском, и используемые им для этой цели критерии (т.е., особые типы классификаций и коэффициенты оценки), а также определяет
  - Установлены ли, а если установлены, то кем, кредитные лимиты для отдельных стран, каковы данные лимиты и степень их ограничения.

- Структура ссудного портфеля, при анализе которой особое внимание уделяется:

  Концентрации ссуд:

  - По конкретным заемщикам и связанным с ними сторонам (включая процедуры, направленные на определение таких связей);
  - Коммерческому и промышленному секторам;
  - Географическим регионам; и
  - Странам;
  - Степень подверженности отдельным кредитным рискам (несколько крупных кредитов или большое количество незначительных по сумме кредитов);
  - Тенденциям к изменению в объемах кредитов по основным категориям (в особенности по категориям, показывающим быстрый рост) и с просрочкой погашения, кредитам, по которым прекращено начисление процентов, и реструктурированным кредитам; и
  - Кредитам, предоставляемым связанным сторонам

  Выявленным потенциальным непроизводительным займам, причем особое внимание должно быть уделено:

  - Опыту предыдущих убытков и возмещаемости, включая адекватность и своевременность создания резервов и их списания; и
  - Результатам проверок со стороны

Местные, национальные и международные экономические и экологические условия, включая ограничения в отношении перевода иностранной валюты, которые могут отразиться на погашении кредитов заемщиками.

Помимо таких непроизводительных ссуд, выявленных руководством субъекта, и, в зависимости от обстоятельств, органами банковского надзора, аудитор должен рассмотреть дополнительные источники информации, чтобы определить такие займы, которые могли остаться невыявленными. К таким источникам можно отнести:

- Различные внутренние перечни, например, перечни ссуд, за которыми ведется наблюдение, просроченных ссуд, ссуд, по которым не начисляются проценты, ссуд, классифицированных по рискам, ссуд, предоставленных инсайдерам (включая директоров и сотрудников), а также ссуд, превышающих установленные лимиты;
- Предыдущий опыт в отношении убытков (по категориям ссуд); и
- Те кредитные файлы, в которых отсутствует текущая информация о заемщиках, поручителях или залоговом обеспечении.

Представление и раскрытие

Банкам часто предъявляются конкретные требования по раскрытию своих кредитов и резервов, созданных на случай кредитных потерь. Аудитор рассматривает соответствие раскрытой информации применимой основе

представления финансовой или контрольной отчетности.

90. СЧЕТА ВКЛАДЧИКОВ

(а) Обычные депозиты

Полнота

Аудитор оценивает систему внутреннего контроля за счетами вкладчиков. Аудитор также проверяет выполнение процедур подтверждения и аналитических процедур в отношении средних остатков и процентных расходов с тем, чтобы оценить, насколько обоснованны отраженные в учете остатки по депозитам.

Представление и раскрытие

Аудитору следует убедиться в том, что обязательства по вкладам классифицированы в соответствии с нормативными актами и соответствующими принципами бухгалтерского учета.

Если обязательства по вкладам обеспечены конкретными активами, аудитору следует рассмотреть вопрос о целесообразности раскрытия соответствующей информации.

Аудитор также должен рассмотреть вопрос о необходимости раскрытия информации в тех случаях, когда банк подвергается риску из-за экономической зависимости от нескольких крупных вкладчиков или когда происходит чрезмерная концентрация депозитов со сроком выплаты в пределах конкретного периода времени.

(б) Активы в пути

Наличие

Аудитору следует убедиться в том, что активы в пути между филиалами банка, между банком и его консолидированными дочерними структурами, а также между банком и его контрагентами исключены из

расчетов, а статьи, находящиеся в процессе сверки, приняты во внимание и отражены в учете надлежащим образом.

Кроме того, аудитору следует проверить отдельные статьи, составляющие баланс, которые не были погашены в течение разумного промежутка времени. Он также рассматривает адекватность процедур внутреннего контроля для получения гарантии того, что подобные статьи не были временно переведены на другие счета во избежание их обнаружения.

91. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ

Банковские регулирующие органы обращают пристальное внимание на капитал и резервы банка в целях мониторинга уровня банковской деятельности и для определения объемов банковских операций. Небольшое изменение в капитале и резервах банка может оказать огромное влияние на способность банка продолжать свою деятельность, в особенности, когда банк находится на пороге разрешенного минимума достаточности капитала. При таких обстоятельствах руководство банка испытывает искушение подготовить мошенническую финансовую отчётность путем искаженного представления категорий активов и обязательств или их описания как менее подверженных рискам, чем есть на самом деле.

Представление и раскрытие

Аудитор рассматривает вопрос о достаточности капитала и резервов для целей

регулирования (например, для удовлетворения требований о достаточности капитала), правильности подсчета раскрытий и их надлежащего характера и соответствия применимой основе представления финансовой отчетности. Во многих юрисдикциях от аудитора требуют, чтобы он представил отчет по широкому диапазону раскрытий в отношении капитала и коэффициента достаточности капитала банка, по причине того, что такая информация отражена в финансовой отчетности или вызвана необходимостью подготовки отдельного отчета для органов банковского надзора.

Кроме того, когда применимыми регулирующими положениями предусматриваются ограничения в отношении распределения нераспределенной прибыли, аудитору следует определить, раскрыта ли информация о них надлежащим образом.

Аудитор также определяет, были ли соблюдены требования применяемой основы представления финансовой отчетности в отношении раскрытия информации о скрытых резервах (также см. параграф 103).

92.

(Например, обязательства по ссуде средств и гарантии возврата средств клиентами третьим сторонам)

РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ И УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ПРОИЗВОДНЫХ И ЗАБАЛАНСОВЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ)

Полнота

Многие условные активы и обязательства учитываются при отсутствии соответствующих обязательств или активов (справочные статьи). Следовательно, аудитор должен:

- Определить те виды деятельности, которые способны привести к возникновению условных активов или обязательств (например, секьюритизация);
- Проверить, обеспечивает ли система внутреннего контроля банка надлежащее выявление и учет условных активов или обязательств, возникающих в результате такой деятельности, и сохраняет ли она доказательство, подтверждающее согласие клиента относительно сроков и условий;
- Выполнить процедуры проверки по существу для тестирования полноты учтенных активов и обязательств. Такие тесты могут включать процедуры подтверждения, а также проверку соответствующего комиссионного дохода от таких видов деятельности, и определяются с учетом степени риска, связанного с конкретным видом рассматриваемых условных активов и обязательств;
- Проанализировать, насколько обоснованы показатели условных активов и обязательств на конец года в свете собственного опыта и знаний аудитора о деятельности банка в текущем году; и

Получить представление руководства банка о том, что все условные активы и обязательства отражены и раскрыты в соответствии с требованиями основы предоставления финансовой отчетности.

Оценка

Многие из этих операций либо замещают собой кредитные операции, либо их завершение зависит от платежеспособности

контрагента. Риски, связанные с такими операциями, в принципе, не отличаются от рисков, связанных с «кредитами». Изложенные в параграфе 89 цели аудита и вопросы, требующие особого внимания, одинаково применимы и к такого рода операциям.

Представление и раскрытие

Когда активы и обязательства обеспечены залогом или иным образом соответствуют порядку учета, при котором они удаляются из баланса банка, аудитор рассматривает надлежащий характер порядка учета и проверяет, были ли созданы соответствующие резервы. Подобным же образом, когда банк участвует в качестве контрагента в определенной операции, которая позволяет клиенту удалить из своего баланса какой-нибудь актив или обязательство, аудитор рассматривает наличие активов или обязательств, которые должны быть отражены в балансе или в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с требованиями основы представления финансовой отчетности.

Несмотря на то, что соответствующая основа представления финансовой отчетности обычно требует раскрытия таких обязательств в примечаниях к финансовой отчетности, а не в балансе, аудитор, тем не менее, рассматривает потенциальное финансовое влияние на капитал, финансирование и рентабельность банка необходимости соблюдать такие обязательства, а также рассматривает необходимость в специальных раскрытиях таких обязательств в финансовой отчетности.

93.

(например, валютные контракты, процентные и валютные свопы, фьючерсы, опционы и форвардные соглашения о процентной ставке)

ПРОИЗВОДНЫЕ И ВНЕБАЛАНСОВЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ

Многие из этих инструментов рассматриваются как часть казначейских и торговых операций банка. Для операций, включающих производные инструменты, в которых банк участвует в качестве конечного пользователя, в ПМАП 1012 предусмотрены дальнейшие руководства.

Права и обязанности

Аудитор проверяет документы, лежащие в основе таких операций и подтверждающие их, чтобы определить, были ли надлежащим образом учтены все права и обязанности, такие как гарантии и опционы.

Наличие

Аудитор рассматривает необходимость в получении подтверждений от третьей стороны по непогашенным остаткам, отобранным по документам открытых сделок операционного отдела банка, а также от контрагентов, брокеров и бирж по утвержденным спискам. Может возникнуть необходимость в проведении тестов на подтверждение отдельно по разным видам продукции, так как системы могут не предоставлять соответствующих возможностей для комбинированного отбора всех операций по определенному контрагенту.

Полнота

В результате непрерывной разработки новых финансовых инструментов, может быть выявлено отсутствие процедур, установленных между участниками и в пределах банка. В связи с этим аудитор

оценивает адекватность системы внутреннего контроля банка, в частности, в отношении:

- Адекватности процедур и разделения обязанностей по согласованию документов, полученных от партнеров, и сверке счетов с документами контрагентов; и
- Адекватности обзора системы внутреннего аудита.

Аудитор рассматривает проведение оценки адекватности соответствующей системы внутреннего контроля, включая регулярную сверку счета прибылей и убытков, осуществляемую через разумные промежутки времени, и процедуры сверки в конце периода, в частности, в отношении полноты и точности записей непогашенных позиций по состоянию на конец периода (для этого аудитор должен ознакомиться со стандартными процедурами подтверждения межбанковских операций);

Аудитор также может посчитать полезной проверку операций, осуществленных после завершения периода на наличие доказательств существования статей, которые следовало бы отразить в финансовой отчетности на конец года. МСА 560 «Последующие события» предоставляет дальнейшее руководство относительно рассмотрения аудитором событий, происходящих после завершения периода.

Оценка

Возникающие здесь аспекты аудита аналогичны тем, что имеют место в отношении вышеупомянутых «Прочих финансовых активов». Однако, в дополнение к ним возникают следующие аспекты.

Производные и внебалансовые финансовые инструменты обычно оцениваются по рыночной или справедливой стоимости, за исключением случаев, встречающихся в некоторых основах представления финансовой отчетности, при которых инструменты хеджирования оцениваются на том же основании, что и хеджируемые базовые статьи. Применяемая основа представления финансовой отчетности может не требовать отражения финансовых инструментов в балансе, или может требовать их оценки по себестоимости. В таких случаях могут иметь место обязательства по раскрытию рыночной или справедливой стоимости производных или внебалансовых инструментов в примечаниях к финансовой отчетности. Если инструмент продается на инвестиционной бирже, то в этом случае стоимость может быть определена через независимые источники. Если операция не выставляется на торги, то для ее оценки могут быть привлечены независимые эксперты.

Кроме того, аудитор рассматривает необходимость и адекватность корректировок справедливой стоимости финансовых инструментов, таких как резервы в отношении риска ликвидности, риска моделирования и операционного риска. Аудитор рассматривает следующие вопросы:

- Надлежащий характер курсов валют, процентных ставок и других лежащих в основе рыночных ставок, использованных для подсчета нереализованных прибылей и убытков на дату выпуска финансовой отчетности.
- Надлежащий характер моделей оценки и

допущений, используемых для определения справедливой стоимости непогашенных на дату выпуска финансовой отчетности финансовых инструментов.

- Надлежащий характер принципов учетной политики, применяемых в отношении сопутствующих принципов учета, в частности, в отношении различия между реализованными и нереализованными прибылями и убытками.

При необходимости рассмотрения рыночной стоимости, которая недоступна, аудитор рассматривает вопрос о правильности использованных альтернативных методов оценки на основании, при необходимости, текущих процентных ставок и курсов обмена валют.

Поскольку некоторые из этих инструментов были разработаны только недавно, аудитор подходит к проверке оценки их стоимости с некоторой долей осторожности, принимая во внимание следующие факторы:

- Возможное отсутствие юридических прецедентов относительно условий базовых соглашений. Это создает трудность в оценке исковой силы этих условий.
- Сравнительно небольшое количество членов управленческого персонала, знающих неотъемлемые риски данных инструментов. Это может привести к более высокому риску искажений и к более значительным трудностям в установлении механизмов контроля, которые предотвратили бы искажения

или своевременно выявили и исправили бы их.

- Некоторые из этих инструментов не существовали на протяжении всего периода экономического цикла (рынки с тенденциями повышения и понижения цен, высокие и низкие процентные ставки, высокая и низкая неустойчивость конъюнктуры торговли и цен), по этой причине более сложно будет оценить их стоимость с той же степенью уверенности, как в случае с более четко установленными инструментами. Так же сложно будет предсказать с достаточной степенью уверенности соотношение цены с другими компенсирующими инструментами, используемыми банком для хеджирования своих позиций.

Модели, используемые для оценки таких инструментов, могут работать неудовлетворительно при ненормальных рыночных условиях.

Измерение

Аудитор рассматривает цели, для которых была совершена операция, приведшая к применению инструмента, в частности, он определяет характер операции - была ли она торгового или хеджингового характера. Возможно, банк занимал в основном дилинговую позицию или осуществлял хеджированием другого актива, или же действовал как посредник или брокер. Цель может определить надлежащий порядок учета.

Так как оплата по таким операциям производится позже, аудитор проверяет, имели ли место на конец периода прибыль

или убыток, которые должны быть отражены в финансовой отчетности.

Аудитор проверяет, имела ли место реклассификация операций/позиций хеджирования или торговых операций/позиций, которая была проведена, прежде всего, с целью получение преимуществ от разницы в сроках признания прибыли и убытков.

Представление и раскрытие

В некоторых основах представления финансовой отчетности соответствующие принципы бухгалтерского учета требуют отражения начисленного дохода и убытков по открытым позициям, независимо от того, внесены они или нет в баланс. В других основах представления финансовой отчетности предусмотрено лишь требование по раскрытию обязательств. В случае с последним примером, аудитор рассматривает вопрос о том, существенны ли неучтенные суммы настолько, что требуются раскрытия в финансовой отчетности или подготовка аудиторского отчета (заключения) с оговорками.

Могут возникнуть следующие дополнительные аспекты:

Аудитор рассматривает надлежащий порядок учета и представления таких операций согласно соответствующим требованиям к подготовке финансовой отчетности. Если эти требования предполагают разный порядок учета операций, которые проводятся в целях хеджирования, то аудитор рассматривает вопрос о правильности определения и учета таких операций.

- В некоторых основах представления финансовой отчетности содержится требование о необходимости раскрытия потенциальных рисков, связанных с открытыми позициями. Например, эквивалент кредитного риска и стоимость замещения непогашенных внебалансовых инструментов.

94. ПРОЦЕНТНЫЙ ДОХОД И РАСХОД

Измерение

Доходы и расходы по процентам обычно составляют две основные статьи отчета банка о прибылях и доходах. Аудитор проверяет:

- Существуют ли удовлетворительные процедуры для надлежащего учета начисленных доходов и расходов на конец года;
- Оценку адекватности соответствующей системы внутреннего контроля; и
- Использование аналитических процедур в оценке обоснованности заявленных в отчетности сумм. Такие методы включают сравнение представленной в отчетности доходности вознаграждения в процентном выражении:
  - С рыночными ставками;
  - Со ставками центрального банка;
  - Рекламируемыми ставками (по типу кредита или депозита); и
  - По разным портфелям.

При проведении таких сравнений используются действующие средние ставки (например, ежемесячные) во избежание расхождений, вызванных изменениями в

процентных ставках.

Аудитору также необходимо оценить обоснованность политики признания дохода от непроизводительных ссуд, в особенности в тех случаях, когда этот доход не поступает на текущей основе. Аудитор также проверяет, отражается ли доход по непроизводительным ссудам в соответствии с политикой банка и требованиями применяемой основы представления финансовой отчетности.

95. РЕЗЕРВ НА ПОКРЫТИЕ УБЫТКОВ ПО КРЕДИТАМ

Измерение

Основные вопросы аудита в этой области были рассмотрены выше, в разделе «Кредиты». Обычно резервы создаются в двух формах, а именно: в виде специальных резервов для покрытия выявленных убытков по отдельным ссудам и общих резервов для покрытия убытков, которые считаются существующими, однако не были непосредственно выявлены. Аудитор на основе таких факторов, как прошлый опыт и прочая соответствующая информация, рассматривает адекватность создания таких резервов. Он рассматривает достаточность специальных и общих резервов для покрытия оцененных убытков по кредитам, связанных с кредитным портфелем.

В Приложении 2 к данному Положению приводятся примеры процедур по существу, применяемых для оценки резервов на покрытие убытков по кредитам. В некоторых странах уровень общих резервов предписан местным законодательством. В этих странах аудитор должен определить, были ли рассчитаны расходы на создание резервов в

соответствии с такими требованиями законодательства. Аудитор также рассматривает адекватность раскрытий, содержащихся в финансовой отчетности, а в случае выявления их неадекватности, определяет последствия этого для аудиторского отчета (заключения).

96. ДОХОД В ВИДЕ ГОНОРАРОВ И КОМИССИОННЫХ

Полнота

Аудитор рассматривает полноту представленной суммы (то есть, были ли учтены все отдельные статьи). В этом отношении, аудитор рассматривает использование аналитических процедур в оценке обоснованности заявленных сумм.

Измерение

Аудитор рассматривает следующие вопросы:

- Относится ли учтенный доход к периоду, рассматриваемому в финансовой отчетности, и отсрочены ли те суммы, которые относятся к будущим периодам.
- Можно ли получить доход (это должно рассматриваться как часть аудиторских процедур по обзору ссуд в тех случаях, когда гонорар был прибавлен к сумме непогашенного остатка по ссуде).
- Учтен ли доход в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности

97. РЕЗЕРВ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ

Измерение

Аудитор должен ознакомиться со специальными правилами налогообложения, применяемыми по отношению к банкам в той

юрисдикции, где находится банк, по которому составляется аудиторское заключение. Кроме того, аудитору необходимо убедиться в том, что все аудиторы, на чью работу он полагается в отношении зарубежных операций банка, также знакомы с правилами, действующими в их юрисдикциях. Помимо этого, необходимо знать о конвенциях по вопросам налогообложения, заключенных между различными юрисдикциями, в которых банк

осуществляет свою деятельность.

98. ОПЕРАЦИИ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

Представление и раскрытие

Основы представления финансовой отчетности часто требуют раскрытия в отношении существования связанных сторон и осуществляемых с ними операций. Операции со связанными сторонами могут происходить в обычном процессе банковской деятельности. Например, банк может предоставлять кредит своим сотрудникам или директорам, а также субъектам, которые находятся в собственности или под контролем сотрудников или директоров банка.

Аудитор должен помнить о том, что при наличии операций по кредитованию связанных сторон, существует риск того, что такие обычные меры банковской предосторожности, как кредитная оценка и требования, предъявляемые к залоговому обеспечению, могут применяться не должным образом. Аудитор должен знать требования регулирующих положений, применимых в отношении кредитования связанных сторон, и выполнить процедуры по определению

средств контроля, применяемых банком в отношении кредитования связанных сторон включая утверждение кредитов, предоставляемых связанным сторонам, и мониторинг показателей кредитов связанных сторон.

Другие операции со связанными сторонами, которые могут иметь место в обычной банковской деятельности, включают депозитные и прочие операции с директорами, должностными лицами или аффилированными субъектами. Банк также может гарантировать предоставление кредитов аффилированным субъектам или их финансовую деятельность. Гарантия может быть официально оформлена в виде письменного соглашения или носить неофициальный характер. Неофициальные гарантии могут быть в виде устного соглашения, «подразумеваемого» соглашения, основанного на прошлых финансовых результатах деятельности аффилированного субъекта, или на результатах деловой культуры, в условиях которой работает банк. Такие соглашения, будь они официальными или неофициальными, имеют особое значение, когда гарантия касается неконсолидированного аффилированного предприятия, так как гарантия не раскрывается в консолидированной финансовой отчетности банка. Аудитор делает запрос в адрес руководства банка и просматривает протоколы заседаний Совета Директоров, чтобы установить существование таких гарантий и наличие соответствующего раскрытия гарантий в финансовой отчетности банка.

Оценка

Ведение операций со связанными сторонами может быть вызвано попыткой руководства банка избежать неблагоприятных обстоятельств. Например, руководство банка может перевести проблемные активы в неконсолидированный аффилированный субъект на дату окончания периода или дату, близкую к указанной, или до начала проверки регулирующими органами, чтобы избежать выявления факта недостаточности резервов, созданных для покрытия убытков по кредитам или избежать критики в отношении качества активов. Аудитор, в целях определения существования неучтенных источников регрессивных обязательств, проверяет, как проводился обзор операций со связанными сторонами, учтенных как торговые операции.

Для понимания деловых целей отдельно взятой операции часто требуются представления руководства банка и других субъектов. Такие представления оцениваются в свете явных мотивов и других аудиторских доказательств. Для полного понимания операции определенные обстоятельства требуют обсуждения вопроса со связанной стороной, ее аудитором или другими лицами, такими как юрисконсульт, которые знают условия данной операции. В МСА 580 «Представления руководства субъекта» дается дополнительное руководство по использованию представлений руководства субъекта.

99. ФИДУЦИАРНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Полнота

Аудитор проверяет, все ли доходы банка от такой деятельности были отражены и достоверно представлены в финансовой

	отчетности банка. Аудитор также рассматривает вопрос о том, не возникло ли у банка какое-либо существенное нераскрытое обязательство в результате нарушения его фидуциарных обязанностей, включая хранение активов. *Представление и раскрытие* Аудитор рассматривает вопрос о том, требует ли основа представления финансовой отчетности раскрытия характера и объема фидуциарных обязанностей и имело ли место такое раскрытие.
100. (включая, при необходимости, Заявление об учетной политике)	ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ *Представление и раскрытие* Аудитор должен определить составлены ли примечания к финансовой отчетности банка в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Представление отчета (заключения) о финансовой отчетности

101. При выражении своего мнения о финансовой отчетности банка аудитор должен учитывать необходимость:

- Следовать специальным формам и использовать соответствующую терминологию, предусмотренную законодательством, нормативными актами, профессиональными организациями и существующей в данной отрасли практикой; и
- Удостовериться в том, что счета иностранных филиалов и дочерних компаний, включенных в консолидированную финансовую отчетность банка, были скорректированы с целью приведения их в соответствие с основой представления финансовой отчетности, на основе которой банк представляет свою отчетность. Это особенно актуально для банков из-за огромного количества стран, в которых могут находиться их филиалы и дочерние предприятия, а также из-за того, что во

многих странах требования местных регулирующих органов предписывают использование особых принципов бухгалтерского учета, применяемых, прежде всего, в отношении банков. Это может привести к большим расхождениям в принципах бухгалтерского учета, которым следует филиалы и дочерние предприятия банка, нежели расхождение, которое имело бы место в случаях с другими коммерческими субъектами.

102. Финансовая отчетность банков составляется в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов, принятыми в разных странах, а учетная политика разрабатывается с учетом таких требований. В некоторых странах основа представления финансовой отчетности банка (основа отчетности банка) существенно отличается от основы представления финансовой отчетности других субъектов (общая основа отчетности). Если требуется подготовка банком единственного комплекта финансовой отчетности, которая соответствует требованиям обеих основ, аудитор может выразить безусловно-положительное мнение только в том случае, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с обеими основами. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии только с одной из основ, то аудитор может выразить мнение без оговорок в отношении соответствия отчетности этой основе, и выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении соответствия другой основе. Если банку необходимо подготовить свою финансовую отчетность в соответствии с основой банковской отчетности, а не общей основой отчетности, то аудитор рассматривает необходимость указания данного факта в пояснительном параграфе.

103. Часто банки предоставляют дополнительную информацию в годовых отчётах, которые также содержат аудированную финансовую отчетность. Эта информация часто содержит данные о капитале банка, скорректированном с учетом риска, и прочую информацию относительно устойчивости банка в дополнение к любым раскрытиям в финансовой отчетности. В МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчётность» содержится руководство по процедурам, применяемым в отношении подобной дополнительной

информации.

Приложение 1

Риски и вопросы, связанные с мошенничеством и незаконными действиями

В параграфе 26 данного Положения указаны некоторые общие аспекты в отношении мошенничества. Более подробно эти вопросы были рассмотрены в МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности»[8]. В МСА 240 содержится требование к аудитору рассмотреть существование факторов риска мошенничества, указывающих на возможность представления мошеннической финансовой отчетности или незаконного присвоения активов. В Приложении 1 к МСА 240 указаны общие факторы риска мошенничества: в данном приложении приведены примеры факторов риска мошенничества при подготовке отчетности банков.

Риск мошеннической деятельности или незаконных действий возникает в банках, как внутри учреждения, так и при участии посторонних лиц. Среди множества видов мошеннической деятельности и незаконных действий, с которыми сталкивается банк, встречаются факты мошенничества при выписывании чеков, мошеннического кредитования и торговых операций, отмывания денег и незаконного присвоения банковских активов. Мошенническая деятельность может осуществляться путем сговора членов руководства банка и его клиентов. Лица, осуществляющие мошеннические действия, могут подготовить ложные и вводящие в заблуждение учетные записи для оправдания нецелесообразных операций и сокрытия незаконных действий. Серьезной проблемой также является представление мошеннической финансовой отчетности.

Кроме того, банки сталкиваются с постоянной угрозой компьютерного мошенничества. Компьютерные хакеры и другие лица, которые могут воспользоваться незаконным доступом к компьютерным системам банков и информационным базам данных, могут незаконно перевести средства на личные счета и украсть секретную информацию о банке и

[8] См. сноску 1

его клиентах. Как во всем спектре бизнеса, особое беспокойство вызывают мошеннические и преступные действия, совершаемые уполномоченными пользователями компьютерных систем внутри самого банка.

Более вероятно совершение мошеннических действий в банках, где существуют серьезные недостатки в осуществлении корпоративного управления и внутреннего контроля. Существенные убытки в результате мошенничества могут возникнуть в связи со следующими категориями недостатков в корпоративном управлении и внутреннем контроле:

- Отсутствие адекватного надзора и подготовки отчетности со стороны руководства банка, а также неспособность разработать устойчивую систему контроля в банке. Основные убытки в результате мошенничества часто являются последствиями недостаточного внимания руководства банка к системе контроля и ее слабости, недостаточности инструкций и надзора со стороны лиц, наделённых руководящими полномочиями, и руководства, отсутствия четкой системы подотчетности уровней руководства банка путем распределения функций и обязанностей. Эти ситуации также могут быть связаны с отсутствием соответствующего стимула у руководства субъекта для осуществления строгого надзора и поддержания высокого уровня осознанного контроля в рамках деловой активности.
- Неадекватное признание и оценка риска, связанного с определенными сферами банковской деятельности, как балансовых, так и внебалансовых операций. При неадекватной оценке новых видов продукции и деятельности, а также в тех случаях, когда системы контроля, отлично действующие в отношении более простых традиционных видов продукции, не обновляются для использования в отношении новых и более сложных видов продукции, банк может быть подвержен более крупному риску убытков от мошенничества.
- Отсутствие или несостоятельность ключевых структур и средств контроля таких, как разделение обязанностей, утверждение, сверка, проверка и обзор результатов операционной деятельности. В частности, отсутствие разделения обязанностей играет основную роль в мошеннических действиях, наносящих существенные убытки банкам.

- Недостаточный обмен информацией между разными уровнями руководства внутри банка, особенно при передаче сведений о проблемах на более высокий уровень управления. Если принципы политики и процедуры не представляются должным образом всем членам персонала, вовлеченным в деятельность банка, в этом случае формируется среда, побуждающая к мошенническим действиям. Кроме того, факт мошенничества может оставаться невыявленным, если информация о ненадлежащих действиях, которая должна быть доведена до сведения лиц более высокого уровня, не была передана лицам соответствующего уровня до тех пор, пока проблемы не приобрели более серьезный характер.
- Неадекватность или неэффективность программ внутреннего контроля и действий по мониторингу. Если действия по внутреннему аудиту или мониторингу недостаточно строги в выявлении и оповещении о недостатках системы контроля, то мошенничество в банках может оставаться нераскрытым. При отсутствии адекватных механизмов, обеспечивающих исправление руководством банка недостатков, о которых сообщил аудитор, мошенничество может продолжаться с прежней интенсивностью.

В следующей таблице и описаниях, приведенных в Приложении, даются примеры факторов риска мошенничества.

	Снятие вклада	Сделки	Выдача ссуды
Мошенничество со стороны руководства субъекта и сотрудников	Под маскировкой вкладчиков Незарегистрированные вклады Кража вкладов или вложений клиентов, особенно с неактивных счетов	Внерыночное кольцо Сделки со связанными сторонами Взятки брокерам Фиктивные Сделки Незарегистрированные сделки	Выдача ссуд фиктивным заемщикам Использование номинальных компаний Трансформация вкладов Операции со связанными компаниями

		Выделение средств по задержанным сделкам Злоупотребление дискреционными счетами Использование недостатков процедур согласования Неправильная отметка в бухгалтерской книге Сговор при проведении оценки (кольца оценки) Кража или злоупотребление предметом залога, удерживаемом в качестве обеспечения кредита	Взятки и поощрительные гонорары Использование параллельных организаций Трансформация средств Продажа взысканного залогового обеспечения ниже рыночной стоимости Взятки с целью получения освобождения ценных бумаг или снижения исковой суммы Кража или злоупотребление предметом залога, удерживаемом в качестве обеспечения кредита
Внешнее мошенни-чество	Отмывание денег Мошеннические инструкции Фальшивые банкноты или чеки	Мошенническая продажа режимных ценностей Фиктивная информация или документы о контрагентах	Присвоение чужого имени или ложная информация о кредитной заявке и представленных впоследствии документах

	Мошенническое использование периода выставления на продажу чеков (выписка чеков против неинкассированн ой суммы)		Двойное представление обеспечения Мошеннические оценки (махинации с недвижимостью) Поддельный или непредставляющий никакой ценности залог Незаконное присвоение кредитных средств агентами или клиентами Несанкционирован ная продажа предмета залога

Факторы риска мошенничества в отношении цикла снятия вклада

Маскировка под вкладчика

(Сокрытие личности вкладчика, возможно, в связи с трансформацией средств или отмыванием денег).

- Схожие или созвучные имена по разным счетам.
- Вкладчики-оффшорные компании с неопределенным видом деятельности, или по которым имеется очень мало сведений.

Неучтенные Вклады

- Любое доказательство об изъятии вклада другой компанией, полные реквизиты которой известны, независимо от того, является ли она частью банка или нет.
- Документы, имеющиеся в управлении банка, говорящие о том, что платежное требование, указанное в них, не имеет отношения к

деятельности банка или уклончивые ответы в отношении таких документов.

Кража вкладов/вложений клиента

- Клиенты почтовых переводов, которые редко обращаются непосредственно в банк.
- Отсутствие независимого решения по претензиям клиента или проверки счетов почтового перевода.

Факторы риска мошенничества в отношении цикла сделок

Внерыночные кольца/сделки со связанной стороной

- Не проводятся выборочные проверки по ценам, по которым совершаются сделки.
- Необычный уровень активности по сделкам с отдельными контрагентами.

Взятки брокерам

- Высокий уровень деловой активности с отдельно взятым брокером.
- Необычные изменения комиссионных брокера.

Фиктивные сделки

- Значительное количество аннулированных сделок.
- Необычно высокая стоимость неурегулированных операций.

Неучтенные сделки

- Высокий уровень прибыли отдельных дилеров по отношению к провозглашенным принципам ведения операций по сделке.
- Значительное количество несоответствующих подтверждений от контрагентов.

Просроченное ассигнование сделок

- Отсутствие отметки о времени на бланке регистрации сделки.
- Изменения или переписывание данных на листах учета сделок.

Злоупотребление дискреционными счетами

- Необычные изменения в отдельных дискреционных счетах.

- Специальные меры по подготовке и выпуску отчетности.

Неправильная отметка в бухгалтерских книгах.

- Отсутствие подробной политики и руководств по оценке.
- Необычные тенденции в стоимости отдельных бухгалтерских книг.

Факторы риска мошенничества в отношении цикла кредитования

Выдача ссуд фиктивным заемщикам/операции со связанными компаниями

- «Тонкие» кредитные файлы с фрагментарными, неполными сведениями, слабая документация или утверждение руководства банка о том, что заемщик является состоятельным и несомненно кредитоспособным.
- Оценки кажутся высокими. Оценщики привлекаются со стороны, а не из обычно разрешенной области, или привлекается один и тот же оценщик по целому ряду заявок.
- Охотное продление сроков или изменение условий кредитования при невыполнении заемщиком своих обязательств

Трансформации вкладов или компенсационное кредитование

Банковский вклад, осуществляется другим банком, который затем используется для предоставления залогового обеспечения ссуды бенефициарию, назначенному сотрудником первого банка, замешанным в мошенничестве, который скрывает факт заклада вклада.

- Заклад вклада (раскрывается в результате предоставления подтверждений на специально направленные запросы в отношении раскрытия информации о таких залоговых обеспечениях).
- Документирование файлов, хранящихся в офисе директора или старшего руководителя, а не в месте обычного хранения файлов; вклады постоянно находились или находятся в обороте, даже при напряженной ситуации с ликвидностью.

Использование номинальных компаний/операций со связанными компаниями

- Сложные структуры, которые держатся в секрете.
- Несколько клиентов имеют единственный контакт, который осуществляется только одним сотрудником.

- Товарищества с ограниченной ответственностью без полного раскрытия структуры собственности или со сложной структурой общей собственности.

Взятки и поощрения

- Концентрация крупных финансовых потоков, генерируемых отдельными сотрудниками кредитного отдела.
- Настоятельная рекомендация директором или кредитным офицером, несмотря на отсутствие данных или документов в кредитном файле.
- Признаки слабого контроля за оформлением документов, например, предоставление средств до завершения оформления соответствующей документации.

Использование параллельных организаций

(Компаний, находящихся под общим контролем директоров/акционеров)

- Неожиданное погашение проблемных ссуд незадолго до конца периода или до визита аудитора, или неожиданная выдача ссуды ближе к концу периода.
- Изменение модели отношений со связанными организациями.

Трансформация средств

(Методы, применяемые для сокрытия использования банковских средств для погашения кредита).

- Кредиты, которые внезапно стали производительными незадолго до конца периода или до визита аудитора.
- Операции с компаниями внутри группы или с ассоциированными компаниями, осуществляемые с неясными коммерческими целями.
- Отсутствие анализа движения денежных средств, которые способствуют генерированию доходов и улучшению способности заемщика погашать обязательства.

Присвоение чужого имени и представление фальшивых сведений по кредитным заявкам/ двойное представление обеспечения/ мошеннические оценки/ поддельный или непредставляющий никакой ценности залог

- Отсутствие оценки с выездом на место или отсутствие заемщика.
- Трудности в получении подтверждения документов заемщика, несоответствие или отсутствие документов, а также несоответствия в биографических данных.
- Посторонний оценщик, находящийся за пределами местонахождения собственности.
- Проведение оценки заказывается, а ее результаты предоставляются заемщику, а не кредитору.
- Отсутствие проверки права удержания имущества за имеющуюся задолженность для обоснования позиций и приоритетов этого права.
- Отсутствие физического контроля над залоговым обеспечением, которое требует физического владения для обеспечения кредита (например, ювелирные изделия, облигации на предъявителя и произведения искусства).

Приложение 2

Примеры вопросов внутреннего контроля и процедур по существу для двух областей банковских операций

1. Перечисленные ниже средства внутреннего контроля и процедуры по существу не представляют собой ни исчерпывающего перечня средств контроля и процедур, которые подлежат применению, ни минимальных требований, требующих удовлетворения. Они скорее предоставляют рекомендации по средствам контроля и процедурам, которые могут быть учтены аудитором при рассмотрении следующих вопросов:

   (а) Казначейские и торговые операции; и

   (б) Кредиты и авансы.

Казначейские и торговые операции

Введение

2. В данном контексте казначейские операции представляют собой все виды деятельности, касающиеся купли, продажи финансовых инструментов, а также предоставления и получения финансовых инструментов в качестве займа. Финансовые инструменты могут быть в виде ценных бумаг, инструментов рынка денег или производных инструментов. Банки обычно совершают такие операции для собственного пользования (например, в целях хеджирования рисков) или для удовлетворения нужд клиентов. Они также, в большей или меньшей степени, осуществляют торговую деятельность. Торговлю можно охарактеризовать как куплю и продажу (или открытие и закрытие позиций) финансовых инструментов (включая производные инструменты) с намерением извлечения выгоды в результате изменения параметров рыночной стоимости (например, курсы обмена валют, процентные ставки, стоимость долевых инструментов) с течением времени. Банки управляют и контролируют свою казначейскую деятельность, исходя из разного рода рисков, а не на основании определенного типа вовлеченных в операции финансовых инструментов. Аудитор обычно применяет такой же подход при получении аудиторского доказательства. В ПМАП 1012 приводится руководство

относительно вопросов аудита производных инструментов, приобретенных банком в качестве конечного пользователя.

Вопросы внутреннего контроля

3. Обычно казначейские операции включают операции, которые зарегистрируются системами ИТ. Обычно в таких операциях риск погрешности при обработке бывает низким, если они обрабатываются надежными системами. Следовательно, аудитор, прежде, чем оценить уровень неотъемлемого риска и риска системы контроля как низкий, проводит тест на эффективность работы ключевых средств и процедур контроля процесса обработки. Типовые средства контроля казначейской среды перечислены ниже. Они включают в себя средства контроля в отношении деловых рисков банков, и необязательно представляют собой средства контроля, которые направлены на аудиторские риски и проходят аудиторский тест в целях оценки уровней неотъемлемого риска и риска системы контроля.

Типовые вопросы по контролю

Стратегический контроль

4. Установили ли лица, наделенные руководящими полномочиями, официальную политику для ведения казначейской деятельности банка, которая описывает:

   - Разрешенные виды деятельности и продукции, которыми банк может торговать сам или от имени третьей стороны, которые разбиты по видам продукции и группам риска;
   - Рынки, где ведется торговая деятельность: они могут представлять собой региональные рынки или внебиржевые рынки (ВБР) в противоположность валютным рынкам;
   - Процедуры для измерения, анализа, надзора и контроля рисков;
   - Степень допустимого уровня риска, после принятия во внимание риска, считающегося ими как приемлемый;
   - Надлежащие ограничения и процедуры, касающиеся превышения установленных ограничений;

- Процедуры, включая оформление документации, которые необходимо выполнить прежде, чем будут внедрены новые виды продукции или деятельности;
- Виды и периодичность представления отчетов лицам, наделенным руководящими полномочиями; и
- График и периодичность обзора, обновления и утверждения политики?

Оперативный контроль

5. Практикуется ли соответствующее разделение обязанностей между операционным отделом и отделом по работе с клиентами?
6. Осуществляются ли следующие виды деятельности независимо от отдела/организационной единицы по работе с клиентами:
   - Подтверждение сделок;
   - Учет и сверка позиций и результатов;
   - Оценка торговых сделок или независимая проверка рыночных цен; и
   - Расчет по торговым сделкам?
7. Пронумерованы ли предварительно торговые накладные (если они не оформляются автоматически)?
8. Применяет ли банк кодекс поведения для своих дилеров который предусматривает:
   - Запрещение дилерам совершать сделки за свой собственный счет;
   - Ограничения в отношении принятия подарков и участия в увеселительных мероприятиях;
   - Конфиденциальность информации о клиентах;
   - Идентификация утвержденных контрагентов; и
   - Процедуры обзора руководством банка деятельности дилеров?
9. Выработана ли структура вознаграждения во избежание стимулирования принятия излишнего риска?

10. Внедряется ли новая продукция только после получения соответствующего одобрения и выполнения адекватных процедур и систем контроля риска?

Ограничения и торговая деятельность

11. Существует ли в банке всеобъемлющий круг ограничений для контроля рыночного, кредитного рисков и риска ликвидности, предназначенный для всего учреждения, его структурных подразделений и индивидуальных дилеров? Некоторые традиционно используемые ограничения: ограничения по классам и объему (по валюте или контрагенту), ограничения стоп - лосс, ограничения по расхождениям и срокам погашения, а также ограничения по оплате и рисковой сумме (как для рыночных, так и для кредитных рисков).

12. Соответствуют ли ограничения в отношении рисков общим ограничениям банка?

13. Известно ли всем дилерам о соответствующих их деятельности ограничениях и их использовании? Снижает ли немедленно каждая новая сделка уровень существующих ограничений?

14. Существуют ли процедуры, которые рассматривают вопрос, связанный с превышением ограничений?

Измерение и управление рисками

15. Существует ли подразделение по независимому управлению рисками (иногда называемое, как аналитический отдел) для измерения, мониторинга и контроля рисков? Подчиняется ли оно непосредственно лицам, наделенным руководящими полномочиями, и высшему руководству?

16. Какой метод используется для измерения риска, связанного с торговой деятельностью (например, ограничения по позициям, чувствительности, рисковым суммам и т.п.);

17. Существуют ли системы контроля и управления рисками, обладающие достаточным потенциалом для регулирования объема, сложности и риска, связанных с казначейской деятельностью?

18. Охватывает ли система измерения риска все портфели, все виды продукции и все риски?
19. Существует ли надлежащая документация для всех элементов системы риска (методология, расчеты и параметры)?
20. Проводится ли регулярная переоценка всех торговых портфелей и рисков, по крайней мере, на ежедневной основе, в отношении активных операций по сделкам.
21 Проводится ли регулярная оценка, документальное оформление и обновление с учетом изменившихся параметров, моделей управления рисками, методологий и допущений, используемых для измерения риска и для ограничения подверженности рискам?
22 Анализируются ли стрессовые ситуации и проводятся ли тесты сценария «худшего случая» (которые учитывают такие негативные рыночные события, как необычные изменения в ценах или изменчивость, рыночная неликвидность или невыполнение основным контрагентом своих обязательств);
23. Получает ли руководство субъекта своевременные и содержательные отчеты?

Подтверждения

24. Использует ли банк письменные процедуры для:
    - Самостоятельной отправки контрагентам предварительно пронумерованных исходящих подтверждений по всем сделкам, заключенным дилерами;
    - Самостоятельного получения всех входящих подтверждений и их сопоставления с пронумерованными экземплярами внутренних торговых накладных;
    - Самостоятельного сравнения подписей на входящих подтверждениях с имеющимися образцами подписей;
    - Независимого подтверждения всех сделок, по которым не поступили подтверждения; и
    - Независимого последующего анализа несоответствий в полученных подтверждениях.

Расчет по операциям

25. Произведен ли обмен письменными инструкциями по осуществлению расчетов с контрагентами посредством входящих и исходящих подтверждений?

26. Было ли произведено сравнение инструкций по осуществлению расчетов с соответствующими контрактами?

27. Осуществляются ли расчеты исключительно соответствующими уполномоченными сотрудниками, независимыми от процесса инициирования и учета операций, и только на основании санкционирующих письменных указаний?

28. Сообщаются ли ежедневно в письменном виде все запланированные расчеты (по дебету и кредиту) отделу ликвидации расчетов с целью обеспечения быстрого выявления и отслеживания дублирующих запросов и ошибок в получении выплат?

29 Ведутся ли или проверяются ли учетные записи в соответствии с подтверждающей документацией оперативными сотрудниками, не задействованными в ведении учета по незавершенным контрактам или осуществлении обязанностей кассира?

Ведение учета

30. Составляются ли докладные записки по превышениям ограничений; по внезапному увеличению объема торговли отдельного трейдера, клиента или контрагента; по заключению сделок по необычным ставкам контракта и пр.? Ведется ли быстрый и независимый от дилеров мониторинг этих факторов?

31. Имеются ли у банка письменные процедуры по:

- Учету всех использованных и неиспользованных торговых накладных;
- Срочному внесению в бухгалтерские записи всех операций независимой стороной, включая процедуры по определению и исправлению отмененных операций;
- Ежедневной сверке позиций и прибыли дилеров с бухгалтерскими записями и быстрое расследование выявленных расхождений; и

- Регулярному представлению руководству банка отчетов с изложением необходимых сведений для мониторинга вышеупомянутых ограничений?

32. Часто ли проводится сверка счетов Ностро и Лоро и проводится ли она сотрудниками, не осуществляющими функции, связанные с расчетами?

33. Часто ли проводится обзор транзитных счетов?

34. Имеет ли банк систему учета, которая позволяет ему подготовить отчет с указанием его позиций по продаже с немедленной оплатой и поставкой, по форвардным контрактам, открытым позициям нетто и общим позициям по разным видам продукции. Например:

- По покупке и продаже в валютном выражении;
- По срокам погашения в валютном выражении; и
- По контрагентам в валютном выражении?

35. Проводится ли регулярная переоценка открытых позиций (например, ежедневно) до текущей стоимости на основе котировок или ставок, полученных непосредственно от источника?

Общие аудиторские процедуры

36 Определенные аудиторские процедуры применяются по отношению к среде, в которой осуществляется казначейская деятельность. Чтобы понять эту среду, аудитор сначала получает информацию о:

- Масштабе, объеме, сложности и риске казначейской деятельности;
- Значимости казначейской деятельности по отношению к другим видам банковской деятельности;
- Той основе, в рамках которой осуществляется казначейская деятельность; и
- Организационной интеграции казначейской деятельности.

37. Как только аудитор вникнет в суть казначейской деятельности, проведет тесты контроля и получит удовлетворительные результаты, обычно, он проводит оценку:

- Точности проводок совершенных в течение периода операций и соответствующих прибылей и убытков со ссылкой на бланки регистрации сделок и бланки подтверждения;
- Полноты операций и надлежащей сверки данных отдела по работе с клиентами с данными системы учета по открытым позициям на конец периода;
- Установления существования неоплаченных позиций на основании подтверждений третьей стороны по состоянию на промежуточную дату или конец периода;
- Надлежащего характера курсов обмена валют, процентных ставок или других основополагающих рыночных ставок, используемых на дату окончания года для подсчета нереализованных прибылей и убытков;
- Надлежащего характера моделей оценки и допущений, использованных для определения справедливой стоимости не оплаченных финансовых инструментов на конец периода; и
- Надлежащего характера учетной политики, применяемой в отношении признания доходов и определения различия между инструментами хеджирования и торговыми инструментами.

38. Сопутствующие аспекты казначейских операций, которые обычно представляют повышенные аудиторские риски, рассмотрены ниже:

Изменения в продукции или деятельности

39. Определенные риски возникают при внедрении новых видов продукции или деятельности. Для решения таких рисков аудитор сначала ищет подтверждения существования заранее определенных процедур для таких случаев. Как правило, банк должен приступить к такой деятельности только после налаживания новых операций через систему контроля, когда полностью существуют соответствующие системы ИТ (или когда существует адекватная промежуточная система поддержки) вместе с надлежащим оформлением соответствующих процедур. Продаваемые новые инструменты становятся объектом внимательного изучения аудитора, который сначала получает перечень новой продукции, появившейся в течение периода (или полный перечень всех инструментов по заключенным сделкам). На основе этой информации аудитор устанавливает профиль

характерного риска и ищет подтверждения надежности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

Привлечение специалистов по вычислительной технике

40. Из-за объемности операций все банки виртуально осуществляют цикл казначейских операций с помощью ИТ систем. Из-за сложности используемых систем и связанных с ними процедур, аудитору обычно требуется помощь экспертов по ИТ в освоении надлежащих навыков и знаний, необходимых для тестирования систем и соответствующих сальдо счетов.

Цели операций

41. Аудитор проверяет, придерживается ли банк спекулятивной позиции в отношении финансовых инструментов или хеджирует их против других операций. Цель таких операций, связана ли она с хеджированием или торговлей, должна быть определена на стадии сделки с тем, чтобы был применен правильный порядок учета. При совершении операции в целях хеджирования аудитор рассматривает надлежащий порядок учета, представления таких операций и соответствующих активов/обязательств на основании применяемых требований бухгалтерского учета.

Процедуры оценки

42. Обычно финансовые инструменты, отраженные на забалансовых счетах, оцениваются по рыночной или справедливой стоимости, за исключением инструментов, используемых для хеджирования, которые в соответствии со многими основами представления финансовой отчетности оцениваются на том же основании, что и лежащие в их основе хеджируемые статьи. При отсутствии рыночных котировок для определенного инструмента, для определения справедливой стоимости могут использоваться финансовые модели, широко используемее в банковской отрасли. В дополнение к раскрытию условных сумм открытых позиций в некоторых странах требуется раскрытие связанных с ними возможных рисков. Например, эквивалентная стоимость кредитного риска и замещающая стоимость нереализованных инструментов.

43. Аудитор обычно проводит тесты использованных моделей оценки, включая механизмы контроля окружающие их функционирование, и проверяет факт надлежащего учета деталей отдельных контрактов, норм оценки и допущений таких моделей. Поскольку

многие из этих инструментов были разработаны недавно, аудитор обращает особое внимание на их оценку, и при этом учитывает следующие факторы:

- Могут отсутствовать юридические прецеденты относительно условий основополагающих соглашений. Это создаст сложность в оценке исковой силы этих условий.
- Количество сотрудников, знакомых с неотъемлемыми рисками этих инструментов, может оказаться сравнительно небольшим. Это может привести к возникновению более крупных искажений и к большим сложностям в установлении средств контроля, которые предотвратили бы искажения или позволили бы своевременно выявлять и исправлять их.
- Некоторые из этих инструментов существовали не на протяжении всего периода экономического цикла (колебание цен на рынке, высокие и низкие процентные ставки и высокая и низкая изменчивость торговли и цен), вследствие чего станет труднее оценить их стоимость с той же степенью уверенности, как в случае оценки более установившихся инструментов. Также, может быть трудно предсказать с достаточной степенью уверенности корреляцию цен с другими компенсационными инструментами, используемыми банком для хеджирования своих позиций.
- Модели, использованные для оценки таких инструментов, могут не сработать надлежащим образом при ненормальных условиях рынка.

44. Кроме того, аудитор рассматривает потребность и адекватность резервов по таким финансовым инструментам, как, например, резерв по покрытию риска ликвидности, моделирования и оперативного риска. Сложность некоторых инструментов требует специальных знаний. Если аудитор не обладает профессиональной компетенцией для выполнения необходимых аудиторских процедур, то в таком случае он должен консультироваться с экспертами из соответствующей области.

45. Еще один вопрос, представляющий особый интерес для аудитора, - это сделки, совершенные по ставкам, не входящим в диапазон ставок, превалирующих на рынке, которые часто вызывают риск скрытых убытков или мошенническую деятельность. В результате

этого банк обычно предоставляет механизмы, которые могут выявить сделки, не соответствующие условиям рынка. Аудитор также должен получить надлежащие и достаточные доказательства в отношении надежности таких механизмов. Аудитор также рассматривает вопрос о выборочной проверке выявленных операций.

Ссуды и авансы

Введение

46. В соответствии с консультативным документом «Принципы управления кредитными рисками», выпущенным Базельским комитетом по банковскому надзору, кредитный риск просто определен, как возможность невыполнения заемщиком или партнером банка своих обязательств в соответствии с условиями, согласованными сторонами.

47. Для большинства банков ссуды и авансы представляют собой первейший источник кредитного риска, потому что они обычно являются основными активами банков, которые формируют основную часть банковских доходов. Преобладающим фактором в предоставлении ссуд являются суммы кредитных рисков, связанных с процессом выдачи ссуд. В отношении отдельных ссуд кредитный риск зависит от возможности и желания заемщика погасить ссуду. Кроме ссуд, другие источники кредитного риска включают акцепты, межбанковские операции, операции по обмену иностранной валюты, торговое финансирование, финансовые фьючерсы, свопы, облигации, акции, опции, предоставление обязательств и гарантий, а также оплату операций.

48. Основную причину банковских проблем составляют кредитные риски. Они непосредственно связаны с нормами налоговых льгот, установленных для заемщиков и партнеров, отсутствием соответствующих знаний по выдаче ссуд, слабым управлением портфелем риска, а также отсутствием реакции на изменения в экономических и других обстоятельствах, которые могут привести к ухудшению кредитных позиций партнеров банка. Эффективное управление кредитными рисками является важным компонентом всеобъемлющего подхода к управлению рисками и важно для долговременного успеха любой банковской организации. В управлении кредитными рисками банки должны учитывать

уровень риска, присущего отдельным ссудам или операциям, а также портфелю активов в целом. Банки также нуждаются в проведении анализа между кредитными и другими рисками.

Типовые вопросы по контролю

49. Кредитные риски возникают в связи с характеристиками заемщика и характером подверженности банка риску. На уровень кредитного риска влияют кредитоспособность, страна, в которой осуществляет свою деятельность банк, и характер бизнеса заемщика. Таким же образом на кредитный риск влияют цель и безопасность в отношении подверженности банка риску.

50. Кредитную деятельность можно делить на следующие категории:

    а) Оформление и выплата.

    б) Мониторинг.

    в) Сбор.

    г) Периодический обзор и оценка.

Оформление и выплата

51. Получает ли банк заявку, составленную с полным указанием данных, включая финансовую отчетность заемщика, источник средств для погашения ссуды и целевое использование средств?

52. Имеет ли банк письменную инструкцию по критериям, которые следует использовать для оценки заявок на получение ссуды (например, выплата процентов, номинальные требования, соотношение между заемными и собственными средствами)?

53. Получает ли банк отчет по кредитам или проводит независимое расследование по потенциальным заемщикам?

54. Выполняет ли банк процедуры для определения кредитования связанных сторон?

55. Ведется ли соответствующий анализ кредитной информации клиента, включая планируемые источники средств для обслуживания или погашения ссуды?

56. Основаны ли ограничения в отношении утверждения ссуд на профессиональных знаниях кредитного офицера?

57. Требуется ли согласие соответствующего кредитного комитета или Совета Директоров на выдачу ссуды, которая превышает установленные ограничения?

58. Существует ли надлежащее разграничение обязанностей между службами утверждения ссуды и мониторинга выплат ссуды, функциями сбора и обзора?

59. Проверяются ли право собственности на залоговое обеспечение, предоставленное в отношении ссуды, и приоритет залогового права?

60. Обеспечивает ли банк подписание заемщиком документов, имеющих юридическую силу в качестве доказательства обязательств по погашению ссуды?

61. Проверяются ли гарантии на предмет наличия исковой силы?

62. Проверяется ли и утверждается ли документация, подтверждающая заявку, сотрудником, независимым от кредитного офицера?

63. Существуют ли меры контроля по обеспечению соответствующей регистрации залога (например, регистрация залогового права в государственных органах)?

64. Существует ли адекватная система физической защиты записей, залогового обеспечения и подтверждающих документов?

65. Существуют ли меры контроля по обеспечению немедленного учета выплаты ссуды?

66. Существуют ли меры контроля по обеспечению, насколько это возможно, использования кредитных средств по целевому назначению?

Мониторинг

67. Составляются ли пробные балансы, сверяются ли они с контрольными суммами сотрудниками, которые не занимаются обработкой или учетом операций по ссудам?

68. Готовятся ли своевременно отчеты по ссудам, по которым выплата основной суммы или процентов задерживается?

69. Рассматриваются ли эти отчеты работниками, независимыми от службы предоставления ссуд?

70. Выполняются ли процедуры по мониторингу соблюдения заемщиком ограничений по ссуде (например, соглашения) и требований о предоставлении сведений банку?

71. Существуют ли процедуры, требующие периодической переоценки стоимости залога?

72. Существуют ли процедуры, обеспечивающие регулярный обзор финансового положения и результатов деятельности заемщика?

73. Существуют ли процедуры для обеспечения того, чтобы такие ключевые административные сведения, как обновление регистрации залога, были точно записаны и действовали, в случае их возникновения?

Сбор

74. Ведутся ли записи сборов выплат по основной сумме и процентам, а также обновления кредитных сальдо, работниками, независимыми от службы предоставления кредита?

75. Существуют ли меры контроля по обеспечению своевременного погашения задолженностей по ссудам?

76. Существуют ли письменные процедуры по определению политики банка в отношении возврата непогашенных основных и процентных платежей через такие юридические процедуры, как лишение права выкупа заложенного имущества и восстановление во владении имуществом?

77. Существуют ли процедуры по предоставлению для правового обоснования остатков непогашенной ссуды через письменное обращение к заемщику работников банка, независимых от службы по предоставлению кредита и учету ссуд, а также независимыми расследованиями заявленных расхождений?

Периодический обзор и оценка

78. Существуют ли процедуры по независимому обзору всех ссуд на регулярной основе, включая:

- Обзор результатов вышеуказанных процедур мониторинга; и
- Обзор текущих вопросов, влияющих на заемщиков соответствующих географических и отраслевых секторов.

79. Существует ли соответствующая политика в письменном виде, применимая для установления критериев:
    - Определения резервов на покрытие кредитных убытков;
    - Прекращения начисления процентов (или определения резервов по взаимозачету);
    - Оценки залогового обеспечения для создания резерва на покрытие убытков;
    - Отмены ранее созданных резервов;
    - Возобновления начисления процентов; и
    - Списания ссуд?
80. Существуют ли процедуры, предусмотренные для обеспечения своевременного фиксирования всех необходимых резервов в бухгалтерских записях?

Общие аудиторские процедуры

81. Следующие аудиторские процедуры предназначены для предоставления аудитору возможности выявить действующие установленные банком стандарты и процессы, и рассмотреть адекватность средств контроля по управлению рисками.

Планирование

82. Аудитор приобретает знание и понимание банковских методов контроля над кредитными рисками. Они включают такие вопросы, как:
    - Процесс мониторинга подверженности банка рискам и его система по определению и увеличению предоставления ссуд всем связанным сторонам.
    - Банковские методы для оценки величины подверженности залога риску и для определения возможных и обязательных убытков.
    - Практика банка по предоставлению ссуды и его клиентура.
83. Аудитор рассматривает вопрос, обеспечивает ли программа обзора подверженности риску независимость от службы по предоставлению ссуд, включая определение достаточности частоты предоставления своевременной информации относительно

зарождающихся тенденций в портфеле и общих экономических условиях, а также увеличения частоты выявления проблемных кредитов.

84. Аудитор рассматривает квалификацию персонала, выполняющего функцию по кредитному обзору. Отрасль претерпевает быстрое изменение и основательно порождает нехватку квалифицированных кадров в области кредитования. Аудитор рассматривает достаточность необходимых знаний и опыта у персонала, занимающегося обзором управления и оценки деятельности по предоставлению ссуд.

85. Аудитор, на основании ранее полученных сведений, рассматривает причины существующих в системе проблем или недостатков, которые потенциально могут создать проблемы в будущем.

86. Аудитор рассматривает отчеты руководства субъекта и проверяет, составлены ли они достаточно подробно для оценки факторов риска.

87. Следует заметить, что аудит и определение операций со связанными сторонами по предоставлению ссуд - это сложная задача. Прежде всего, надежда в определении связанных сторон и операций со связанными сторонами возлагается на руководство банка. Для системы внутреннего контроля банка определение таких операций не совсем легкая задача.

Тесты контроля

88. Аудитор приобретает знания и представление о банковских методах по контролю кредитных рисков, которые включают следующие факторы:

- Портфель потенциальных рисков, различные особенности и характеристики подверженности риску;
- Документация в отношении потенциальных рисков, используемая банком;
- Из чего состоит документация для разных видов потенциальных рисков; и
- Банковские процедуры и уровни полномочий по предотвращению потенциальных рисков.

89. Аудитор рассматривает политику кредитования и устанавливает:
    - Проводится ли обзор политики и обновляется ли периодически политика в целях обеспечения ее соответствия меняющимся условиям рынка и новым направлениям бизнеса банка; и
    - Утверждена ли политика банка лицами, наделенными руководящими полномочиями, и соблюдает ли банк эту политику.
90. Аудитор изучает систему представления отчета по обзору подверженности рискам, включая меморандум кредитного файла и годовой график или план обзора подверженности рискам. Он рассматривает тщательность, точность и своевременность отчетов, а также предоставление информации, достаточной для определения и контроля рисков руководством субъекта. Включают ли отчеты:
    - Идентификацию проблемных ссуд;
    - Оперативную информацию относительно портфельного риска; и
    - Информацию о зарождающихся тенденциях в областях портфеля и кредитования.
91. Аудитор рассматривает характер и распространение масштабов обзора подверженности рискам, включая следующее:
    - Метод отбора потенциальных рисков.
    - Порядок обзора потенциальных рисков, включая:
        - Анализ текущего финансового положения заемщика, который определяет возможность возврата ссуд, и
        - Тестирование на предмет наличия исключений в имеющихся документах, исключений в применяемой политике, несоблюдения внутренних процедур, а также нарушения требований законодательства и нормативных актов.
92. Аудитор рассматривает эффективность кредитного администрирования и управления портфелем, посредством проверки следующих факторов:

- Общей философии руководства банка по предоставлению ссуд таким образом, чтобы выведать соответствующую реакцию руководства банка.
- Эффект кредитов, не поддержанных текущей и полной финансовой информацией и анализом возможностей по возврату кредита.
- Эффект кредитов, в отношении которых недостаточно документации по подверженности рискам и по предоставляемому залоговому обеспечению.
- Объем неправильно структурированных потенциальных рисков. Например, случай, когда график возврата ссуды не соответствует целям потенциального риска.
- Объем и характер концентрации кредита, включая концентрацию классифицированных и раскритикованных кредитов.
- Надлежащий характер трансферта кредитов низкого качества, предоставляемых другому аффилированному офису или получаемых от них.
- Полнота и точность отчетов.
- Профессиональной компетентность высшего руководства субъекта, работников по анализу подверженности риску и персонал по кредитному администрированию.

Процедуры по существу

93. Аудитор рассматривает объем знаний руководства субъекта в отношении собственных проблем банка, связанных с потенциальным кредитным риском, посредством выборочного обзора файлов по подверженности рискам. Критерии отбора включают следующее:
    - Счета с непогашенными сальдо, равными или превышающими предусмотренную сумму.
    - Счета, находящиеся в «Списке наблюдения» с непогашенными сальдо, превышающими предусмотренную сумму.
    - Счета с резервом, превышающим предусмотренную сумму.

- Счета, контролируемые отделом, который управляет проблемными счетами банка и счетами с наиболее высоким риском.
- Счета, по которым задолженность основных или процентных платежей превышает установленную сумму и установленные сроки.
- Счета, по которым непогашенная сумма превышает разрешенную кредитную линию.
- Счета субъектов, действующих в отраслях или странах, которые, по собственным общим экономическим знаниям аудитора, могут быть на грани риска.
- Проблемные счета, идентифицированные регулирующими органами банка, и проблемные счета, отобранные в предыдущем году.
- Степень подверженности рискам по отношению к другим финансовым учреждениям по межбанковским линиям.

94. Кроме того, в тех случаях, когда персоналу требуется резюмировать характеристики всех потенциальных рисков конкретного масштаба, сгруппированного на основе их связи между собой, аудитор должен провести обзор данных выводов. Риски с нижеперечисленными признаками могут указывать на необходимость более детального обзора:

- Крупные убытки от операций в прошлом финансовом году.
- Устойчивые убытки от операций (например, на протяжении 2 и более лет).
- Высокое соотношение обязательств к собственному капиталу (например, свыше 2:1- коэффициент меняется по отраслям).
- Неспособность выполнить согласованные условия соглашения.
- Модифицированный аудиторский отчет.
- Предоставление неполной и неактуальной информации.
- Существенная необеспеченность авансов или их существенная обеспеченность через гарантию.

- Счета, которые не подвергаются своевременному обзору со стороны руководства банка.

95. Аудитор, используя критерии, описанные выше, отбирает потенциальные риски для детального обзора и получает документы необходимые для рассмотрения возможности возврата рискового кредита. Они включают следующее:

    - Файлы с документами о потенциальных рисках и залоговом обеспечении.
    - Отчеты или перечни задолженностей.
    - Краткое описание деятельности.
    - Перечни предыдущих сомнительных счетов.
    - Отчет по неактуальным рискам.
    - Финансовая отчетность заемщика.
    - Отчеты по оценке залоговых обеспечений.

96. Используя файл с документацией о потенциальных рисках, аудитор:

    - Уточняет виды потенциальных рисков, процентные ставки, сроки погашения кредитов, условия возврата кредитов, залоговые обеспечения и заявленные цели рисковых кредитов;
    - Рассматривает, имеют ли документы о залоговом обеспечении свидетельство надлежащей регистрации, получает ли банк нужную юридическую консультацию относительно исковой силы залогового обеспечения;
    - Рассматривает адекватность справедливой стоимости залогового обеспечения (в частности, тех потенциальных рисков, которые требуют создания резервов) для обеспечения против подверженности рискам и, когда необходимо, надлежащий характер страхования залогового обеспечения. Критически рассматривает оценки залогов, включая методы и допущения оценщика;
    - Оценивает возвратность рисковых ссуд и необходимости создания резервов по счетам;
    - Определяет утверждение соответствующим уровнем руководства банка практику выдачи рисковых ссуд или их обновления;

- Проводит обзор периодической финансовой отчетности заемщика и отслеживает крупные суммы и операционные коэффициенты (оборотный капитал, доходы, собственный капитал и соотношение обязательств к собственному капиталу); и
- Проводит обзор всех записей и переписок, содержащихся в файле обзора по рисковым ссудам. Записывает частоту обзоров, проводимых штатом банка, и устанавливает соответствие обзоров инструкциям банка.

97. Аудитор рассматривает существование политики и процедур в отношении проблемных и находящихся в разработке рисковых ссуд банка, включая следующие факторы:

- Периодический обзор отдельных проблемных кредитов.
- Руководство по сбору или улучшению возвратности рисковых ссуд, включая требования по обновлению стоимости залогового имущества, позиций права на удержание имущества за имеющуюся задолженность, обзор документации и отчетов, подготовленных по требованию руководителей.
- Объем и изменение просроченной задолженности и кредитов, по которым не проводятся начисления.
- Решение проблемных потенциальных рисков квалифицированными сотрудниками банка.
- Руководство по надлежащему учету проблемных потенциальных рисков. Например, политика непроизводительного кредита и политика особых резервов.

98. Аудитор, в дополнение к оценке адекватности резервов для отдельных потенциальных рисков, рассматривает необходимость установления дополнительных резервов для определенных категорий или классов рисковых ссуд (например, потенциальный риск кредитных карточек и подверженность страновому риску) и оценивает адекватность любых резервов, которые могут быть установлены посредством обсуждения данного вопроса с руководством банка.

Приложение 3

Примеры финансовой информации, коэффициентов и показателей, обычно используемых при анализе финансового положения и результатов деятельности банка

Имеется огромное количество финансовых коэффициентов, которые используются для анализа деятельности и финансового положения банка. В то время как эти коэффициенты в какой-то степени расходятся в различных странах и банках, их основная цель остается неизменной, а именно предоставлять меры для выполнения работ в увязке с показателями прошлого года, бюджетом и другими банками. Аудитор рассматривает коэффициенты, достигнутые одним банком в контексте с подобными коэффициентами, достигнутыми другим банком, для чего аудитор имеет или может получить достаточные сведения.

Обычно эти коэффициенты делятся на следующие категории:

- Качество актива.
- Ликвидность.
- Доходы.
- Достаточность капитала
- Рыночный риск.
- Риск финансирования.

Ниже приводятся общие коэффициенты, с которыми аудитор, вероятно, столкнется в своей работе. Многие другие более детальные коэффициенты обычно составляются руководством банка для содействия анализу условий и результатов деятельности банка, а также различных категорий активов и обязательств, отделов и сегментов рынка.

а) Коэффициенты качества активов:

- Кредитные убытки в соотношении к общей сумме ссуд.
- Непроизводительные ссуды в соотношении к общей сумме ссуд.
- Резервы кредитных убытков в соотношении к

непроизводительным ссудам.

- Покрытие доходов в соотношении к кредитным убыткам.
- Увеличение резервов кредитных убытков по отношению к валовому доходу.
- Размер, концентрация кредитных рисков, создание резерва.

б) Коэффициенты ликвидности:

- Наличные и ликвидные ценные бумаги (например, ценные бумаги, которые должны быть погашены в течение 30 дней) по соотношению к общей сумме активов.
- Наличные, ликвидные и высоко реализуемые ценные бумаги в соотношении к общей сумме активов.
- Межбанковские депозитные обязательства и депозитные обязательства рынка капитала в соотношении к общей сумме активов.

в) Коэффициенты доходности:

- Доход по средней общей сумме активов.
- Доход по средней общей сумме капитала.
- Чистый процентный доход банка в виде процента средней общей суммы активов и средней суммы доходных активов.
- Доход от процентов в виде процента от средней суммы активов, приносящих процентный доход.
- Расходы на выплату процентов в виде процента от средней суммы обязательств, приносящих процентный доход.
- Беспроцентный доход в виде процентов от средней суммы обязательств.
- Беспроцентный доход в виде процентов от средней общей суммы активов.

- Беспроцентный расход в виде процентов от средней общей суммы активов.
- Беспроцентный доход в виде процентов от операционного дохода.

г) Коэффициенты достаточности капитала:

- Собственный капитал в виде процента от общей суммы активов.
- Капитал первой категории в виде процента от активов со взвешенным риском.
- Общая сумма капитала в виде процента от активов со взвешенным риском.

д) Рыночный риск:

- Концентрация риска отдельной отрасли или географических регионов.
- Рисковая стоимость.
- Анализ расхождения и продолжительности (в основном, анализ срока погашения и влияния изменений в процентной ставке на доходы банка или на собственные средства).
- Относительный объем соглашений и обязательств.
- Влияние изменений в процентной ставке на доходы банка или на собственные средства.

е) Риск финансирования:

- Объемы финансирования клиентами по отношению к общему объему финансирования (клиентское плюс межбанковское).
- Сроки погашения.
- Средняя ставка процента по займам.

Приложение 4

Риски и вопросы, связанные с гарантированным размещением ценных бумаг и брокерскими услугами при торговле ценными бумагами

Гарантирование размещения ценных бумаг

Многие банки оказывают такие финансовые услуги, как услуги по гарантированному размещению выставленных на торги ценных бумаг или по частному размещению ценных бумаг. Банки, занимающиеся такой деятельностью, могут подвергаться существенным рискам, которые имеют последствия для аудита. Такая деятельность и риск, связанный с ним, бывают достаточно сложными. В таких вопросах рекомендуется пользоваться консультацией экспертов.

Вид гарантированно размещаемых ценных бумаг, а также структура предложения, влияют на риск, существующий в деятельности по гарантированному размещению ценных бумаг. В зависимости от структуры предложения ценных бумаг, от гаранта размещения может потребоваться покупка части предложенной позиции. Это приводит к необходимости финансирования нереализованной части и подвергает субъект рыночному риску права собственности.

Также существует значительный элемент риска, связанный с законодательством и нормативными актами, применимыми в юрисдикциях, в которых происходит размещение ценных бумаг. Зоны риска, связанные с законодательством и нормативными актами, включают в себя подверженность гаранта размещения ценных бумаг существенным искажениям, имеющим место при регистрации ценных бумаг или в заявлении о предложении, и в требованиях местных органов, регулирующих распределение и публичные торги ценными бумагами. Туда же входят риски, возникающие при инсайдерских операциях с ценными бумагами и рыночные манипуляции со стороны руководства или штата банка. Частное размещение ценных бумаг обычно проводится через агентства, поэтому они менее подвержены риску, чем торги, связанные с публичным предложением ценных бумаг. Тем не менее, аудитор рассматривает местные законодательные нормы в отношении частного размещения ценных бумаг.

Брокерские услуги по ценным бумагам

Многие банки также занимаются предоставлением брокерских услуг, которые помогают клиентам в операциях по ценным бумагам. Как в случае с гарантированным размещением ценных бумаг, банки, занимающиеся этой деятельностью (в качестве брокера, дилера или с обеими функциям вместе) могут быть подвержены существенным рискам, имеющим последствия для аудита. Эта деятельность и связанные с нею риски бывают достаточно сложными. В таких вопросах рекомендуется пользоваться консультацией экспертов.

Виды предлагаемых клиентам услуг и методы, используемые в оказании этих услуг, определяют вид и объем рисков, существующих в брокерской деятельности с ценными бумагами. Количество бирж по ценным бумагам, где банк осуществляет свой бизнес и операции для своих клиентов, также влияют на профиль риска. Одним из часто предлагаемых видов услуг является предоставление кредита заказчикам, приобретавшим ценные бумаги по маргинальной стоимости, в результате чего возникает риск для банка. Другим общепринятым видом услуг является депозитарий для ценных бумаг, принадлежащих клиентам. Субъекты также подвергаются рискам ликвидности, связанным с брокерскими операциями по ценным бумагам. Сопутствующие факторы аудиторского риска аналогичны тем, которые описаны в Приложении 5 «Риски и вопросы управления активами».

Также существует значительный элемент риска, связанный с законодательством и нормативными актами, применимыми в юрисдикциях, в которых осуществляются брокерские операции с ценным бумагами. Он может стать предметом рассмотрения при подготовке банком отчетности для предоставления в регулирующие органы, отчетов, представляемых аудитором непосредственно регулирующим органам, а также с точки зрения влияния на репутацию и финансовый риск в случае нарушения банком требований регулирующих органов.

Приложение 5

Риски и вопросы, связанные с банковским обслуживанием физических лиц и управлением активами

Банковское обслуживание физических лиц

Предоставление банковских услуг высокого уровня отдельным лицам, которые обычно представляют собой лица с высоким уровнем собственного капитала, общеизвестно как банковское обслуживание физических лиц (Private Banking). Часто такие лица имеют постоянное местожительство в другой стране, нежели их банк. Аудитор перед началом аудита деятельности по банковскому обслуживанию физических лиц, должен получить представление об основных средствах контроля над данными видами деятельности. Аудитор учитывает уровень способности субъекта признавать и управлять потенциальными юридическими рисками и риском потери репутации, которые могут быть связаны с недостаточным знанием и пониманием личных и деловых характеристик своих клиентов, источников их состояния, а также использования ими счетов в частных банках. Аудитор учитывает следующие факторы:

- Ведет ли руководство банка надзор за деятельностью по банковскому обслуживанию физических лиц, включая внедрение соответствующей корпоративной культуры. Кроме того, высшее руководство банка должно установить цели и задачи, а старшее руководящее звено банка должно активно соблюдать корпоративную политику и процедуры.
- Политика и процедуры в отношении деятельности по банковскому обслуживанию физических лиц должны быть оговорены в письменном виде и содержать руководство, достаточное для обеспечения адекватного знания клиентов субъекта. Например, политика и процедуры банка должны требовать от субъекта идентификации и получения базовой информации о своих клиентах, описания источников состояния клиентов и направлений их бизнеса, направления запросов, обработки полученной клиентуры и идентификации подозрительных операций. Кроме того, субъект должен иметь изложенные в письменном виде адекватную кредитную политику и процедуры, которые кроме всего прочего, должны рассматривать проблемы, связанные с

отмыванием денег, например, в виде предоставления ссуды, обеспеченной наличным залогом.

- Практика управления рисками и системы мониторинга должны делать упор на важность приобретения и сохранения документов, относящихся клиентам, и на важность проявления должного усердия в получении последующей информации при необходимости проверки или подтверждения информации, предоставленной клиентом или его/ее представителем. Для осуществления удачных банковских операций необходимо соблюдать любые требования по идентификации клиента. Информационные системы должны быть способны вести мониторинг по всем аспектам деятельности субъекта по банковскому обслуживанию физических лиц, включая своевременное снабжение руководства субъекта необходимой информацией в целях анализа и эффективного управления деятельностью, а также систему, позволяющую руководству банка вести мониторинг счетов на предмет подозрительных операций и, сообщать о любых таких случаях правоохранительным органам и органам банковского надзора в соответствии с законодательством и нормативными актами.

Аудитор рассматривает оцененные уровни неотъемлемого риска и риска системы контроля, связанных с деятельностью по банковскому обслуживанию физических лиц, при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур проверки по существу. Ниже приводится перечень ряда обычных факторов аудиторского риска, которые следует учесть при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур. Поскольку банковское обслуживание физических лиц часто включает деятельность по управлению активами, ниже также приводятся факторы аудиторского риска, связанные с деятельностью по управлению активами.

- *Соблюдение требований регулирующих органов.* Во многих странах банковское обслуживание физических лиц находится под строгим контролем. Это может стать предметом рассмотрения при представлении клиентом отчетности регулирующим органам, непосредственном представлении аудитором отчета регулирующим органам, а также с точки зрения риска репутации и финансового риска, которые могут произойти в случае нарушения банком требований регулирующих органов. Кроме того, специфика

деятельности по банковскому обслуживанию физических лиц может повысить уровень потенциального риска отмывания денег, вследствие чего могут увеличиться операционные риски, риски изменения требований регулирующих органов и риски потери репутации, которые могут иметь последствия для аудита.

- *Конфиденциальность.* Конфиденциальность обычно характерна для банковского обслуживания физических лиц. В дополнение к обычной секретности, которой во многих странах придерживаются в отношении взаимоотношений банк/клиент, многие юрисдикции, где банковское обслуживание физических лиц является обычным явлением, имеют дополнительные законодательные требования по секретности банковского обслуживанию физических лиц, которые могут снизить возможности регулирующих и налоговых органов или полиции в своей или других юрисдикциях получать информацию о клиентах. Банк может ввести ограничения на доступ аудитора к реквизитам своих клиентов по банковскому обслуживанию физических лиц и, таким образом, повлиять на возможности аудитора определить характер операций между связанными сторонами. Кроме того, клиент может обратиться к банку с просьбой не передавать этим органам его деловые переписки, включая выписку из банковского счета (почтовые переводы). Это может снизить возможности аудитора получать доказательства в отношении компетентности и точности, а также отсутствия альтернативных вариантов процедур, которые, по мнению аудитора, могут повлиять на аудиторский отчет.
- *Мошенничество со стороны руководства банка.* Жесткая конфиденциальность и личностный характер взаимосвязи банковского обслуживания физических лиц могут снизить эффективность средств внутреннего контроля, осуществляющего надзор и наблюдение за сотрудником, который занимается делами частных клиентов. Высокий уровень личного доверия, который может существовать между клиентом и частным банкиром может увеличить риск, если учесть некоторую степень автономии, предоставленной руководству банка, в делах своих клиентов. Этот риск усугубляется тем, что частные клиенты могут оказаться не в состоянии проверять свои дела регулярно, как было отмечено выше.

- *Услуги, направленные на законную передачу некоторой доли прав владения/контроля активами третьим сторонам, как опека или другие подобные юридические механизмы.* Такие механизмы не ограничиваются взаимоотношениями в рамках банковского обслуживания физических лиц, но они обычно присущи им. В случае с банком это означает риск несоответствия условий траста или других механизмов применимым нормам законодательства. Это подвергает банк риску появления возможных обязательств перед бенефициариями. Контроль в данной области играет особо важную роль, если учесть ошибки, часто устанавливаемые при ликвидации траста и других механизмов спустя десятилетия после их создания. Частные банкиры часто принимают участие в составлении волеизъявления и других завещательных документов, а также выступают в роли их исполнителей. Неправильное составление завещания может иметь финансовые последствия для банка. В этой области, а также в области мониторинга за деятельностью исполнителя завещания должен существовать контроль. Аудитор выясняет наличие каких-либо нераскрытых обязательств в отношении таких услуг. Требование конфиденциальности может ограничить возможности аудитора в получении достаточного надлежащего аудиторского доказательства. Если такое случится, то аудитор должен учесть это в своем отчете. И, наконец, траст и другие услуги, предоставляемые частными банками, часто передаются третьим сторонам. Аудитор рассматривает, какие факторы, связанные с аудиторским риском, остаются в подрядных услугах, рассматривает процедуры, необходимые для понимания рисков и взаимоотношений, а также оценивает средства контроля за деятельностью провайдера подрядных услуг извне и изнутри.

- *Кредитный риск.* При частных банковских услугах кредитные риски часто бывают более сложными из-за специфики требований займа их клиентов. Следующие виды услуг часто бывают связаны с кредитными рисками, которые трудно оценить: структурные источники (многоцелевые кредитные операции, которые касаются таких вопросов в отношении клиента, как налог, репутация, хеджирование и пр.); необычные активы, заложенные в качестве обеспечения (например, коллекция произведений искусства, медленно реализуемое имущество, нематериальные активы,

стоимость которых зависит от будущего движения денежных средств); и доверие, возлагаемое на личные гарантии (предоставление именной ссуды).

- *Хранение.* Банки могут предлагать клиентам услуги по хранению активов физических инвестиций и ценностей. При этом сопутствующие факторы аудиторского риска такие же, как изложены ниже в разделе управление активами.

Управление активами

Следующие факторы риска представлены в качестве аспектов для планирования стратегии и проведения аудита банковской деятельности по управлению активами. Сюда входят: управление денежным фондом, управление пенсионным фондом, инструменты, предназначенные для законной передачи некоторой доли прав владения/контроля активами третьим сторонам, как трасты или другие аналогичные механизмы. Указанный перечень не является исчерпывающим, так как отрасль финансовых услуг - быстро меняющаяся отрасль.

- *Случай, когда распорядитель активами и сами активы не проходят аудит у одной и той же аудиторской фирмы.* Работа распорядителя активов и сами активы обычно бывают тесно связанны между собой. Легче определить и понять последствия проблемы, возникающей у одного субъекта в результате финансовой отчетности другого субъекта, если они проходят аудит у одной и той же фирмы, или приняты меры по надлежащему обмену информацией между двумя аудиторскими

  фирмами. Если нет необходимости в аудите активов и самого распорядителя активов, или когда нет возможности надлежащего доступа к другой аудиторской фирме, аудитор взвешивает свои возможности по формированию полного мнения.

- *Фидуциарная ответственность перед третьей стороной.* Неправильное управление средствами третьей стороны может иметь финансовые последствия для распорядителя активов или повлиять на его деловую репутацию. Вопросы, связанные с этой категорией деятельности могут включать следующее:
  - Ненадлежащее ведение учета;
  - Недостаточный контроль по защите и оценке активов;

- Недостаточный контроль по предотвращению мошенничества со стороны руководителя денежного фонда;
- Ненадлежащее физическое и/или юридическое отделение средств клиента от средств руководителя фонда или других клиентов (часто это регулируемый аспект);
- Ненадлежащее отделение вложений клиента от собственных вложений руководителя фонда (частный или корпоративный или оба вида) или от вложений других клиентов;
- Ненадлежащее разделение банковских сотрудников, выполняющих обязанности по управлению активами и сотрудников, занимающихся другими операциями;
- Несоблюдение мандатов, полученных от клиентов, или инвестиционной политики, в соответствии с которой следовало осуществлять управление средствами; и
- Неудовлетворение требований (контрактных или регулирующих) по представлению отчетности.

- Следует обращать внимание на политику и контроль по приему клиентов; инвестиционным решениям; соответствию инструкциям клиента; конфликтам интересов; соблюдение требований регулирующих органов; разделению и охране денежных фондов и надлежащему представлению отчетности по активам и операциям клиента.
- *Вознаграждение руководителя фонда.* У руководителя фонда существует огромная возможность для принятия опрометчивых или незаконных деловых решений в целях получения личной выгоды через механизмы премий или поощрений.
- *Технология.* Технология является важным элементом для операций большинства компаний, управляющих активами. Поэтому проводится проверка безопасности, полноты и точности данных и ввода данных, где для целей аудита применяется компьютерный контроль и создана общая компьютерная среда. Следует обращать внимание на существование надлежащего контроля за обязательной регистрацией операций от имени клиента отдельно от операций самого банка.

- *Глобализация и международная диверсификация.* Эти свойства характерны для многих распорядителей активов и могут вызвать дополнительные риски в результате разнообразия практики, применяемой в разных *странах* в отношении таких вопросов, как правила ценообразования и хранения, регулирование, правовое поле, рыночная практика, правила раскрытия и стандарты бухгалтерского учета.

АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ БАНКОВ

Глоссарий терминов

Скрытые резервы (Hidden Reserves)	Некоторые основы представления финансовой отчетности позволяют банкам манипулировать декларируемыми ими доходами путем перевода определенных сумм на нераскрытые резервы по годам, когда они получают огромные прибыли, а также перевода определенной суммы из тех резервов в случаях, когда они терпят убытки или получают незначительную прибыль. Декларированный доход-это сумма остающаяся после таких переводов. Применяемая практика направлена на отражение положения банка как стабильного путем снижения уровня летучести своих доходов, что должно помочь ему предотвратить потерю доверия к банку, для чего применяется сокращение случаев декларирования им низких доходов.
Ностро (Nostros)	Счет на имя банка в корреспондентском банке.
Резерв (Provision)	Корректировка балансовой стоимости актива для учета факторов, которые могут снизить стоимость актива для субъекта. Иногда она называется оценочным резервом.
Пруденциальные коэффициенты (Prudential Ratios)	Коэффициенты, используемые регулирующими органами для определения видов и сумм кредитования, которые банк может предоставить.
Тестирование под нагрузкой (Stress Testing)	Тестирование модели оценки с использованием допущений и исходных данных, существующих за пределами нормальных рыночных условий, и оценка достоверности прогнозов модели.
Лоро (Vostros)	Счет в банке на имя корреспондентского банка.

Справочный материал

Ниже приводится перечень материалов, которые могут оказаться полезными аудиторам в ходе аудита финансовой отчетности банков.

Базельский комитет по банковскому надзору

Бюллетень 30: «Основные принципы эффективного банковского надзора». Базель 1997 г.

Бюллетень 33: «Основы систем внутреннего контроля в банковских организациях». Базель 1998 г.

Бюллетень 55: «Методика учета и раскрытия ссуд». Базель 1999 г.

Бюллетень 56: «Укрепление корпоративного управления в банковских учреждениях». Базель 1999 г.

Бюллетень 72: «Внутренний аудит в банковских учреждениях и взаимоотношения надзорных органов с внутренними и внешними аудиторами». Базель 2000 г.

Бюллетень 75. «Принципы управления кредитными рисками». Базель 2000 г.

Бюллетень 77. «Надлежащая проверка клиентов банками». 2000 г.

Бюллетень 82. «Принципы управления рисками при электронных банковских операциях». Базель 2001 г.

Издания Базельского комитета по банковскому надзору можно получить с вебсайта Банка международных расчетов: htpp://www.bis.org.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности

МСБУ 30: «Раскрытия в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений». Лондон 1999 г.

МСБУ 32: «Финансовые инструменты: раскрытие и представление». Лондон 2000 г.

МСБУ 37: «Резервы, условные обязательства и условные активы». Лондон 1998 г.

МСБУ 39: «Финансовые инструменты: признание и оценка». Лондон 2000 г.

Кроме того, ряд организаций-членов МФБ выпустили справочники и руководства по банкам и аудиту финансовой отчетности банков.

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1010

УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-12
Руководство по применению МСА 310 «Знание бизнеса»[1]	13-16
Руководство по применению МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»[2]	17-29
Руководство по применению МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	30-34
Процедуры проверки по существу	35-47
Представления руководства субъекта	48
Заключение	49-50
Приложение 1: Получение знания о бизнесе клиента с экологической точки зрения - примерные вопросы	
Приложение 2: Процедуры проверки по существу для выявления существенных искажений, связанных с экологическими вопросами	

Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1010 «Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности

[1] МСА 310 «Знание бизнеса» был отменен в декабре 2004 года после вступления в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».

[2] МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля» был отменен в декабре 2004 года после вступления в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков».

и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСА.

Данное Положение утверждено КМАП для публикации в марте 1998 года.

УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

Цель данного Положения

1. Экологические вопросы становятся чрезвычайно важными для большого количества субъектов и при определенных обстоятельствах могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность. Такие вопросы приобретают все больший интерес среди пользователей финансовой отчетности. Руководство субъекта несет ответственность за признание, оценку и раскрытие информации по таким вопросам.
2. Для некоторых субъектов экологические вопросы не являются важными. Тем не менее, если экологические вопросы представляют значимость для субъекта, может существовать риск существенного искажения (в том числе риск некорректного раскрытия) фактов в финансовой отчетности в результате таких вопросов. При таких обстоятельствах аудитору следует уделять особое внимание экологическим вопросам при проведении аудита финансовой отчетности.
3. Экологические вопросы могут быть сложными и, поэтому, могут потребовать от аудитора дополнительного рассмотрения. Данное Положение предоставляет практическое руководство для аудиторов. В нем описываются:

   (а) Основные аспекты, рассматриваемые аудитором в ходе аудита финансовой отчетности и связанные с экологическими вопросами;

   (б) Примеры возможного влияния экологических вопросов на финансовую отчетность; и

   (в) Рекомендации, которым должен следовать аудитор при вынесении профессионального суждения в данном контексте, в целях определения характера, сроков и объема аудиторских процедур с учетом:

      (i) Знания бизнеса (МСА 310 «Знание бизнеса»);[3]

      (ii) Оценки рисков и система внутреннего контроля (МСА

[3] См. сноску 1

400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»);[4]

(iii) Законодательства и нормативных актов (МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»); и

(iv) других процедур проверки по существу (МСА 620 «Использование работы эксперта» и другие).

В пункте (в) отражена типичная последовательность аудиторских действий. Получив достаточное знание о бизнесе клиента, аудитор оценивает риск существенного искажения в финансовой отчетности. Такая оценка включает учет законов и нормативных актов об охране окружающей среды, которые распространяются на субъекта, и предоставляет основу для принятия решения аудитором о том, есть ли необходимость уделять внимание экологическим вопросам при проведении аудита финансовой отчетности.

В Приложении 1 приводятся примеры вопросов, которые могут рассматриваться аудитором при получении знаний о бизнесе клиента, в том числе представления о контрольной среде субъекта и процедурах контроля с экологической точки зрения. В Приложении 2 приводятся примеры процедур проверки по существу, применяемые аудитором для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности в отношении экологических вопросов. Эти приложения включены только в качестве примера, и не предполагается, что все или даже некоторые вопросы и примеры будут уместны в каком-либо отдельном случае.

4. Данное Положение не устанавливает каких-либо новых базовых принципов или важных процедур: его целью является оказание содействия аудиторам и распространение хорошей практики работы путем предоставления рекомендации по применению МСА в случаях, когда экологические вопросы представляют важность для финансовой отчетности субъекта. Степень, в которой какие-либо аудиторские процедуры, описанные в данном Положении, могут подходить для отдельного случая, требует от аудитора вынесения

[4] См. сноску 2

профессионального суждения с учетом требований МСА и обстоятельств субъекта.

5. Данное Положение не предоставляет рекомендации по аудиту финансовой отчетности страховых компаний в отношении убытков, понесенных по страховым полисам, когда экологические вопросы оказывают воздействие на страхователей.

Основные экологические вопросы, учитываемые аудитором

6. Целью аудита финансовой отчетности является:

   «Аудит финансовой отчетности призван предоставить аудитору возможность выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой предоставления финансовой отчётности». (МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», параграф 2)

7. Мнение аудитора относится к финансовой отчетности в целом, а не к какому-либо отдельному аспекту. При планировании и проведении аудиторских процедур, а также при оценке и представлении их результатов, аудитор должен учитывать, что несоблюдение субъектом законодательства и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Однако, нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения законодательства и нормативных актов (МСА 250, параграф 2). В частности, по отношению к соблюдению субъектом законодательства и нормативных актов об охране окружающей среды, целью аудитора не является планирование проведения аудита для выявления возможных нарушений данных законов и нормативных актов, а сами аудиторские процедуры не являются достаточными для вынесения заключения о соблюдении субъектом данных законов и нормативных актов или об адекватности его средств контроля над экологическими вопросами.

8. В ходе проведения любых аудиторских проверок при разработке общего плана аудита, аудитор должен оценить неотъемлемый риск на уровне финансовой отчетности (МСА 400, параграф 11[5]).

[5] См. сноску 2

Аудитор использует профессиональное суждение для определения факторов, значимых для этой оценки. В определенных обстоятельствах такие факторы включают риск существенного искажения финансовой отчетности в связи с экологическими вопросами. Необходимость и степень учета экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности зависит от суждения аудитора о том, повлекут ли за собой экологические вопросы риск существенного искажения финансовой отчетности. В некоторых случаях может быть сделан вывод об отсутствии необходимости в специальных аудиторских процедурах. В других случаях, тем не менее, аудитор использует профессиональное суждение для определения характера, сроков и объема специальных процедур, которые он считает необходимыми для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Если аудитор не обладает профессиональной компетентностью для выполнения данных процедур, он имеет право обратиться за консультацией по техническим вопросам к таким специалистам, как юристы, инженеры и эксперты по вопросам охраны окружающей среды.

9. Для того, чтобы сделать заключение о том, что деятельность субъекта соответствует действующему законодательству или нормативным актам об охране окружающей среды, необходимы технические навыки эксперта по вопросам охраны окружающей среды, которыми может не обладать аудитор. Определение же того, нарушает ли замеченное аудитором отдельное событие или условие указанные законы и нормативные акты, входит в сферу профессиональной компетенции юриста, но не аудитора. Тем не менее, как и в случае с другими законами и нормативными актами,

> *«уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт и знание субъекта и отрасли, могут помочь определить, что отдельные действия, привлекшие внимание аудитора, представляют собой или могут представлять собой несоблюдение законодательства и нормативных актов. Определение того, является ли или может ли являться отдельное действие нарушением, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное*

решение может приниматься только судом» (МСА 250, параграф 4).

Экологические вопросы и их влияние на финансовую отчетность

10. В целях данного Положения «экологические вопросы» означают следующее:

    (а) Попытки предотвратить, уменьшить или устранить ущерб, наносимый окружающей среде, или сохранить возобновляемые и невозобновляемые ресурсы (такие действия могут быть предписаны законодательством и нормативными актами об охране окружающей среды или договором, или осуществляться на добровольной основе);

    (б) Последствия нарушения законодательства и нормативных актов об охране окружающей среды;

    (в) Последствия экологического ущерба, причиненного другим лицам или природным ресурсам; и

    (г) Последствия субститутивной ответственности, предусмотренной законодательством (например, ответственность за ущерб, нанесенный прежними владельцами).

11. Ниже приводятся некоторые примеры экологических вопросов, влияющих на финансовую отчетность:

    - Принятие законов и нормативных актов по охране окружающей среды может повлечь за собой обесценивание активов и, как следствие, необходимость снижения их балансовой стоимости.

    - Несоблюдение норм законодательства, связанного с экологическими вопросами, касающихся, например, выбросов и ликвидации отходов, или изменений в законодательство с обратной силой, могут потребовать начисления сумм для восстановительных работ, выплаты компенсации и оплаты юридических расходов.

    - Некоторые субъекты, например, в добывающей промышленности (разведка нефти и газа, разработка месторождений), производители химических продуктов, компании по утилизации отходов несут обязательства по

охране окружающей среды, так как основная их деятельность напрямую связана с выбросом отходов.

- Конструктивное обязательство, вытекающее из добровольных действий. Например, субъект может обнаружить загрязнение почвы и, не имея соответствующих юридических обязательств, все же решает устранить загрязнение, заботясь о своей репутации и улучшении отношений с сообществом.[6]
- Субъект может быть обязан раскрыть в примечаниях наличие условных обязательств, если расходы, относящиеся к экологическим вопросам, не могут быть достоверно оценены; и
- В крайних случаях несоблюдение определенных законов и нормативных актов об охране окружающей среды может повлиять на способность субъекта продолжать непрерывную деятельность и, следовательно, на раскрытия и основу подготовки финансовой отчетности.

12. На дату опубликования данного Положения существовало несколько официальных стандартов бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности либо национальные стандарты, которые ясно определяли признание, оценку и раскрытие последствий для финансовой отчетности, возникающих в связи с экологическими вопросами. Однако существующие стандарты бухгалтерского учета в основном включают соответствующие общие аспекты, которые также

---

[6] Термин «конструктивное обязательство» (как противопоставление термину «текущие юридические обязательства») был определен Комиссией по международным стандартам финансовой отчетности таким образом: «Иногда действия или представления руководства субъекта или изменения в экономической среде непосредственно влияют на разумные ожидания или действия посторонних лиц, и хотя такие лица не имеют какого-либо юридического права, они имеют другие полномочия, которые не оставляют предприятиям какого-либо иного возможного варианта, кроме несения определенных затрат. Подобные обязательства иногда называют «конструктивными обязательствами» (КМСФО: ЕД 59 проект Международного стандарта финансовой отчетности «Резервы, условные обязательства и условные активы», параграф 16).

После выпуска данного Положения был опубликован Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

касаются принятия, оценки и раскрытия экологических вопросов в финансовой отчетности[7].

Руководство по применению МСА 310 «Знание бизнеса»[8]

13. При любой аудиторской проверке аудитору необходимо иметь знания о бизнесе клиента, достаточные для выявления и понимания факторов, которые могут существенно влиять на финансовую отчетность, процесс аудита или аудиторский отчет (заключение) (МСА 310, параграф 2). При получении достаточного знания о бизнесе клиента аудитор рассматривает важные вопросы, оказывающие влияние на бизнес субъекта и на ту отрасль, в которой он работает, такие как требования и проблемы охраны окружающей среды.

14. Уровень знаний аудитора по экологическим вопросам, необходимый в рамках определенного соглашения, обычно ниже, чем у руководства субъекта или экспертов по охране окружающей среды. Тем не менее, уровень знаний аудитора должен быть достаточным для выявления и понимания событий, операций и методов практической работы, которые связаны с экологическими вопросами и могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность и аудит.

15. Аудитор рассматривает отрасль, в которой действует субъект, потому, что это может указать на возможное существование условных или прочих обязательств по охране окружающей среды. Некоторые отрасли по своему характеру сопряжены с

---

[7] Например, Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 10, «Непредвиденные обстоятельства и события, происходящие после даты представления баланса», предусматривает общие аспекты, касающиеся признания и раскрытия условных убытков, включая убытки, являющиеся последствиями экологических вопросов. МСБУ 10 в настоящее время находится на рассмотрении в КМСФО. ЕД: 59 предлагаемый Международный стандарт бухгалтерского учета «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержит некоторые примеры обязательств по охране окружающей среды.

После выпуска данного Положения, был опубликован МСБУ 10 «События после даты баланса» и МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

[8] См. сноску 1

существенным экологическим риском[9]. К ним относятся химическая, нефтегазовая, фармацевтическая, металлургическая, горно-добывающая и коммунальная отрасли.

16. Субъект может не работать в одной из этих отраслей, тем не менее, он может быть подвержен существенному экологическому риску. Любой субъект может быть подвержен существенному экологическому риску в том случае, если он:

    (а) В значительной степени зависит от законов и нормативных актов по охране окружающей среды;

    (б) Владеет, или обладает залоговым правом на участки, зараженные предыдущими владельцами (субститутивная ответственность); или

    (в) Осуществляет хозяйственную деятельность, которая:

        (i) Может привести к загрязнению почвы и грунтовых вод, поверхностных вод или воздуха;

        (ii) Связана с использованием опасных веществ;

        (iii) Связана с производством или обработкой опасных отходов; или

        (iv) Может иметь негативное воздействие на клиентов, работников и людей, живущих неподалеку от здания компании.

Руководство по применению МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»[10]

17. Этот раздел Положения предоставляет дополнительные рекомендации по применению определенных аспектов МСА 400, объясняя взаимосвязь между экологическими вопросами и моделью аудиторского риска. В частности, здесь приведены примеры возможных экологических вопросов, рассматриваемых аудитором в связи с:

---

[9] Экологический риск» определяется в параграфе 18 данного Положения как возможный компонент неотъемлемого риска

[10] См. сноску 2.

(а) Оценкой неотъемлемого риска;

(б) Системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

(в) Контрольной средой; и

(г) Контрольными процедурами.

Неотъемлемый риск

18. При разработке общего плана аудита, аудитор, использует профессиональное суждение для определения факторов, относящихся к оценке неотъемлемого риска. При определенных обстоятельствах эти факторы могут включать риск существенного искажения финансовой отчетности в связи с экологическими вопросами («экологический риск»). Следовательно, экологический риск может являться компонентом неотъемлемого риска.

19. Примеры экологического риска на уровне финансовой отчетности включают:

- Риск затрат в связи с соблюдением законодательства или требований договоров;
- Риск несоблюдения законодательства и нормативных актов об охране окружающей среды; и
- Возможное влияние конкретных экологических требований клиентов субъекта и их возможная реакция на экологическое поведение субъекта.

20. Если аудитор считает, что экологический риск является значительным компонентом в оценке неотъемлемого риска, то при разработке программы аудита ему следует соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и классами операций на уровне утверждений (МСА 400, параграф 11).

21. Примерами экологического риска на уровне сальдо счетов и классов операций являются:

- Степень, в которой сальдо счетов основано на комплексных расчетных оценках, касающихся экологических вопросов (например, оценка экологического резерва на удаление зараженной земли и последующее ее восстановление). МСА

540 «Аудит расчетных оценок» предоставляет аудитору рекомендации по таким вопросам. Неотъемлемый риск может

- Быть высоким, если недостаточно данных, обосновывающих разумную расчетную оценку, например, из-за сложных технологий по удалению загрязнения и восстановлению территории; и
- Степень, в которой на сальдо счетов влияют необычные или нестандартные операции, связанные с экологическими вопросами.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

22. Руководство субъекта несет ответственность за разработку и функционирование системы внутреннего контроля в целях упорядоченного и эффективного ведения дел, по мере возможности, включая любые экологические аспекты. На практике руководство субъекта использует разные способы контроля в отношении экологических вопросов:

- Субъекты с низким экологическим риском, или малые предприятия, обычно регулируют и контролируют решение своих экологических вопросов в рамках обычных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- Некоторые субъекты, работающие в отраслях с высоким экологическим риском, могут разработать и внедрить отдельную подсистему внутреннего контроля для этой цели, которая соответствует действующим стандартам систем экологического менеджмента (СЭМ);[11] а

[11] Стандарты для СЭМ были выпущены Международной организацией стандартизации (ISO 14001: «Системы экологического менеджмента - технические характеристики и рекомендации по их применению», Международная организация по стандартизации, Женева, Швейцария, первое издание 01.09.1996). Технические характеристики требуют от организаций - участниц разработать и внедрить систематический подход к управлению важными экологическими аспектами. Это также включает и обязательство по постоянному совершенствованию такого подхода. Если в некоторых странах и регионах применяются стандарты, отличные от СЭМ, такие как выпускаемые Европейской комиссией для целей участия предприятий в Схеме экоменеджмента и аудита (СЭА), то эти национальные и региональные стандарты также могут быть использованы субъектом в качестве ориентира

- Другие субъекты разрабатывают и используют все свои системы контроля в интегрированной контрольной системе, охватывающей политику и процедуры по бухгалтерскому учету, экологическим и другим вопросам (например, качество, здоровье и техника безопасности).

23. Для аудитора неважно, как руководство субъекта фактически осуществляет контроль за экологическими вопросами. В частности, отсутствие СЭМ не означает, что аудитору следует сделать вывод, о том, что контроль за экологическими аспектами деятельности является неадекватным.

24. Только в том случае, если (в соответствии с суждением аудитора) экологические вопросы могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность субъекта, аудитор должен получить представление об основных принципах политики и процедурах субъекта в отношении мониторинга и контроля за такими экологическими вопросами («средства экологического контроля» субъекта) для планирования аудита и разработки эффективного аудиторского подхода. В таких случаях аудитор должен рассматривать только те средства экологического контроля (в пределах или за пределами систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля), которые имеют отношение к аудиту финансовой отчетности.

Контрольная среда

25. При любой аудиторской проверке аудитор получает представление о контрольной среде, достаточное для оценки отношения, осведомленности и действий директоров и руководства субъекта в отношении средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта (МСА 400, параграф 19). Условия, аналогичные тем, что описаны в параграфе 24 данного Положения, применимы и к необходимости для аудитора получить представление о контрольной среде. Для этого может оказаться необходимым принять во внимание следующие факторы, связанные с экологическими вопросами:

    - Действия совета директоров и его комитетов в отношении средств экологического контроля субъекта;

- Философия руководства субъекта и его стиль управления, а также его подход к экологическим вопросам, например попытки улучшения экологической деятельности субъекта, участие в программах сертификации СЭМ субъекта и добровольная публикация отчётов о природоохранной деятельности[12]. Сюда также относится реакция руководства субъекта на внешнее влияние, например, на мониторинг и требования соблюдения положений, установленных регулирующими и правоприменяющими органами;
- Организационная структура субъекта и методы определения прав и обязанностей по решению экологических вопросов и выполнению требований органов регулирования; и
- Система контроля со стороны руководства субъекта, включая службу внутреннего аудита, проведение «экологического аудита» (см. параграф 45 данного Положения), кадровую политику, процедуры и соответствующее разделение обязанностей.

Контрольные процедуры

26. С учетом соображений и условий, упомянутых в параграфах 18-20, аудитор может решить, что ему необходимо получить представление о средствах экологического контроля. Примерами средств экологического контроля являются политика и процедуры для:
    - Мониторинга соблюдения экологической политики субъекта, а также законов и нормативных актов по охране окружающей среды;
    - Поддержания надлежащей информационной системы по охране окружающей среды, которая может включать в себя учет, например, физического объема выбросов и опасных отходов,

[12] «Отчёт о природоохранной деятельности» является отчетом, не входящим в состав финансовой отчетности, в котором субъект предоставляет третьим сторонам качественную информацию об обязательствах субъекта по экологическим аспектам деятельности, его политике и целях в данной сфере, достижениях в управлении взаимосвязью между производственными процессами и экологическим риском, и количественную информацию об экологических показателях деятельности.

экологические характеристики продукции, жалобы заинтересованных сторон, результаты инспекций, проведенных соответствующими правоприменяющими органами, наличие и последствия несчастных случаев и тому подобное;

- Сверки экологической информации с соответствующей финансовой информацией, например, физического объема образующихся отходов по отношению к затратам на их ликвидацию; и
- Выявления потенциальных экологических вопросов и связанных с ними условных обязательств, которые влияют на субъект.

27. Если субъект разработал средства экологического контроля, аудитор проводит опрос лиц, ответственных за эти средства, о том, были ли выявлены какие-либо экологические аспекты, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

28. Один из способов, который аудитор может использовать для получения представления о контроле над экологическими вопросами на предприятии, ознакомление с отчётом о природоохранной деятельности, если таковой имеется. В таком отчете обычно описывают политику и обязательства субъекта, а также основные средства экологического контроля.

Риск системы контроля

29. После получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору, возможно, потребуется рассмотреть влияние экологических вопросов на оценку риска системы контроля и какие-либо тесты контроля, которые могут быть необходимы для такой оценки. (Оценка аудитором риска системы контроля описана в параграфах 21-39 МСА 400.)

Руководство по применению МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»

30. Руководство субъекта несет ответственность за обеспечение деятельности субъекта в соответствии с законодательством и

нормативными актами. На руководство субъекта также возлагается ответственность за предотвращение и выявление фактов несоблюдения данных законов и нормативных актов (МСА 250, параграф 9). В этой связи руководство субъекта должно учитывать:

- Законодательство и нормативные акты, которые устанавливают обязательство по устранению экологического загрязнения, обусловленного прошлыми событиями; такое обязательство может не ограничиваться только действиями самого субъекта, но распространяться на нынешнего владельца собственности, если ущерб был причинен предыдущим владельцем («субститутивная ответственность»);
- Законодательство о контроле за загрязнением и предотвращении загрязнения, которые направлены на выявление или регулирование источников загрязнения, уменьшение выбросов или сбросов загрязняющих веществ;
- Экологические лицензии, которые в некоторых юрисдикциях определяют операционные условия деятельности субъекта с экологической точки зрения, например, устанавливая максимальный уровень выбросов; и
- Требования регулирующих органов в области экологических вопросов.

31. Изменения в законодательстве об охране окружающей среды могут иметь значительные последствия для деятельности субъекта и могут даже привести к возникновению обязательств, относящихся к событиям в прошлом, которые на тот момент не регулировались законодательством. В качестве примера первой категории может служить изменение в нормативах допустимого уровня шума, что может остановить дальнейшую эксплуатацию машин или оборудования. Примером последней категории требований может служить ужесточение стандартов, в соответствии с которым предприятие, являющееся источником отходов, будет нести ответственность за отходы прошлых лет, несмотря на то, что сброс отходов осуществлялся в соответствии с действовавшими на тот момент нормами.

32. Аудитор не должен и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды. К тому же, как описано в параграфе 9, выявление возможных нарушений законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Тем не менее, планирование и проведение аудита в соответствии с МСА осуществляется с позиции профессионального скептицизма и требует признания того, что аудит может выявить условия или события, ставящие под сомнение соблюдение субъектом законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды, в той мере, в какой это может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

33. В рамках процесса планирования аудита аудитор получает общее представление о законодательстве и нормативных актах по охране окружающей среды, которые, в случае их нарушения, могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности, а также о политике и процедурах, применяемых субъектом для соблюдения таких законов и нормативных актов. При этом аудитор признает, что несоблюдение некоторых законов и нормативных актов по охране окружающей среды может сильно повлиять на деятельность субъекта.

34. Для получения общего представления о соответствующем законодательстве и нормативных актах по охране окружающей среды аудитор, как правило:

- Применяет существующие знания об отрасли и бизнесе субъекта;
- Проводит опросы руководства субъекта (включая ключевые должностные лица, занимающиеся экологическими вопросами) о политике и процедурах субъекта по соблюдению соответствующих законов и нормативных актов;
- Проводит опросы руководства субъекта на предмет законов и нормативных актов, которые как ожидается, могут оказывать существенное влияние на деятельность субъекта. Несоблюдение этих требований может стать причиной прекращения деятельности субъекта или поставить под

сомнение способность субъекта продолжать непрерывную деятельность; и

- Обсуждает с руководством субъекта политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и учета судебных тяжб, исков и требований возмещения ущерба.

Процедуры проверки по существу

35. Этот раздел Положения предоставляет руководство по процедурам проверки по существу, включая применение МСА 620 «Использование работы эксперта».

36. Аудитор рассматривает оцененный уровень неотъемлемого риска и риска системы контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения риска необнаружения существенного искажения в финансовой отчетности до приемлемого уровня, включая любые существенные искажения, обусловленные тем, что субъект должным образом не признал, не измерил или не раскрыл последствия экологических вопросов.

37. Процедуры проверки по существу включают в себя получение доказательств путем опроса как руководства субъекта, ответственного за подготовку финансовой отчетности, так и ключевых должностных лиц, ответственных за решение экологических вопросов. Аудитор рассматривает необходимость сбора аудиторских доказательств, подтверждающих любые утверждения по экологическим вопросам и получаемых им из источников в пределах и за пределами субъекта. В некоторых ситуациях у аудитора может возникнуть необходимость рассмотреть вопрос об использовании работы экспертов по экологическим вопросам.

38. Примеры процедур проверки по существу, которые могут быть выполнены аудитором для выявления существенного искажения в финансовой отчетности в связи с экологическими вопросами, приведены в Приложении 2.

39. Большая часть аудиторских доказательств, доступных аудитору, имеет скорее убедительный, нежели неоспоримый характер. Следовательно, аудитору необходимо использовать

профессиональное суждение при определении адекватности процедур проверки по существу, как по отдельности, так и в совокупности. Использование профессионального суждения может оказаться еще более важным из-за ряда трудностей, связанных с признанием и оценкой последствий экологических вопросов в финансовой отчетности. Например:

- Часто между событием, повлекшим за собой экологический вред, и выявлением такового субъектом или органами регулирования проходит значительное время;
- Расчетные оценки могут не иметь сложившейся исторической практики или могут значительно варьироваться из-за количества и характера допущений, на которых основываются эти оценки;
- Законодательство и нормативные акты по охране окружающей среды совершенствуются, и их толкование может быть сложным и неоднозначным. Для оценки влияния данных законов и нормативных актов по охране окружающей среды на оценку определенных активов (например, активов с содержанием асбеста) может потребоваться консультация эксперта. Обоснованно оценить известные обязательства на практике также может быть непросто; или
- Обязательства могут возникнуть в результате юридических или договорных обязанностей.

40. В ходе процесса аудита, например при получении представления о бизнесе, при оценке неотъемлемого риска и риска системы контроля или при проведении определенных процедур проверки по существу, аудитор может обнаружить доказательства существования риска того, что в финансовой отчетности есть существенные искажения, связанные с экологическими вопросами. Примеры таких обстоятельств включают:

    - Наличие отчетов, подготавливаемых специалистами-экологами, внутренними аудиторами или аудиторами, осуществляющими экологический аудит, и указывающих на существенные экологические проблемы;

- Нарушения законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды, изложенные в переписке или в отчетах органов регулирования;
- Включение названия субъекта в общедоступный реестр или график по восстановлению загрязненной почвы (при существовании такого реестра или графика);
- Комментарии в СМИ о субъекте в отношении основных экологических вопросов;
- Комментарии по экологическим вопросам в письмах юристов;
- Доказательства покупки товаров и услуг, которые связаны с экологическими вопросами и являются необычными по характеру для бизнеса субъекта;
- Увеличенные или необычные гонорары юридическим консультантам, консультантам по вопросам охраны окружающей среды или выплата штрафов в результате нарушения законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды; и
- В этих случаях аудитор рассматривает необходимость проведения повторной оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля и соответствующего их влияния на риск необнаружения. В случае необходимости аудитор может проконсультироваться с экспертом по вопросам охраны окружающей среды.

Эксперты по вопросам охраны окружающей среды.

42. Руководство субъекта несет ответственность за расчетные оценки, включенные в финансовую отчетность. Руководству субъекта может потребоваться техническая консультация таких специалистов, как юристы, инженеры или другие эксперты по вопросам охраны окружающей среды для содействия в разработке расчетных оценок и раскрытия информации, связанной с экологическими вопросами. Такие эксперты могут быть привлечены на разных стадиях процесса разработки расчетных оценок и раскрытия сведений, включая содействие руководству субъекта в:

- Выявлении ситуаций, когда требуется признание обязательств и соответствующих оценок (например, инженер-эколог может провести предварительное обследование участка для определения наличия загрязнения или юрист может определить юридические обязательства субъекта по восстановлению участка);
- Сборе необходимых данных, на которых основывается оценка, и предоставлении подробной информации, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности (например, эксперт по вопросам охраны окружающей среды может проверить участок, чтобы помочь в определении характера и степени загрязнения в количественном отношении, а также альтернативных методов восстановления участка); и
- Разработке надлежащего плана восстановительных работ и подготовке расчета их сметной стоимости.

43. Если аудитор намерен использовать результаты такой работы при проведении аудита, то он должен оценить адекватность работы, выполненной экспертами-экологами для аудита, а также профессиональную компетентность и объективность экспертов в соответствии с МСА 620. Аудитор может привлечь другого эксперта для рассмотрения такой работы, применить дополнительные процедуры или модифицировать аудиторский отчет.

44. Так как экология является новой специальностью, оценка профессиональной компетенции эксперта этой области может оказаться сложнее оценки профессиональной компетенции других экспертов, потому что в этом случае может отсутствовать сертификация, лицензирование или членство в соответствующих профессиональных организациях. В такой ситуации аудитору необходимо обращать особое внимание на опыт и репутацию эксперта по вопросам охраны окружающей среды.

45. Своевременная и постоянная связь с экспертом может помочь аудитору понять характер, масштаб, цели и ограничения отчета, подготавливаемого таким экспертом. Отчет может быть составлен только по одному аспекту деятельности субъекта. К примеру, отчет эксперта может быть основан на сметной стоимости только одного

элемента какой-либо проблемы (например, загрязнения почвы), а не на сметной стоимости всех соответствующих вопросов (например, загрязнение почвы и грунтовых вод, включая субститутивную ответственность, установленную законодательством). Также аудитору следует обсудить допущения, методы, процедуры и источники информации, использованные экспертом.

Экологический аудит

45. Экологический аудит становится все более привычным явлением в определенных отраслях[13]. Термин «экологический аудит» имеет много значений. Он может выполняться внешними или внутренними специалистами (иногда при участии внутренних аудиторов) по усмотрению руководства субъекта. На практике «экологический аудит» могут проводить представители различных профессий. Часто работа выполняется командой специалистов разного профиля. Обычно экологический аудит проводится по требованию руководства субъекта и для внутренних целей. Такой аудит может затрагивать различные вопросы, включая загрязнение участка или соблюдение законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды. Тем не менее, экологический аудит не всегда означает аудит отчёта о природоохранной деятельности.

46. Аудитор финансовой отчетности субъекта может рассмотреть возможность использования результатов экологического аудита в качестве надлежащего аудиторского доказательства. В этом случае аудитор должен определить, отвечает ли экологический аудит критериям оценки, приведенным в МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита» или в МСА 620. Важными критериями, требующими рассмотрения, являются следующие:

    (a) Влияние результатов экологического аудита на финансовую отчетность;

[13] Руководство по проведению «экологического аудита» было издано Международной организацией стандартизации (ИСО), «Руководство по проведению экологического аудита - Основные принципы» (Международная организация стандартизации, Женева, Швейцария, Первое издание 01.10.1996).

(б) Профессиональная компетентность и навыки команды экологического аудита, а также объективность аудиторов, особенно, если они являются сотрудниками субъекта;

(в) Масштаб экологического аудита, включая действия руководства субъекта в ответ на рекомендации, полученные в результате экологического аудита, и документальное подтверждение мер, предпринятых руководством субъекта;

(г) Должная профессиональная тщательность команды при проведении экологического аудита; и

(д) Надлежащее руководство, надзор и обзор процесса аудита.

Внутренний аудит

47. Если субъект имеет службу внутреннего аудита, аудитор выясняет, рассматривают ли внутренние аудиторы экологические аспекты деятельности субъекта в рамках внутреннего аудита. В этом случае, аудитор рассматривает надлежащий характер использования такой работы в целях аудита, применяя критерии МСА 610.

Представления руководства субъекта

48. МСА 580 «Представления руководства субъекта» требует от аудитора получить письменные представления руководства субъекта по существенным для финансовой отчетности аспектам, когда отсутствуют иные достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Большинство доказательств, доступных аудитору в отношении влияния экологических вопросов на финансовую отчетность, носит скорее убедительный, нежели неоспоримый характер. Следовательно, аудитор, возможно, захочет получить письменные представления руководства субъекта о том, что оно:

(а) Не знает о каких-либо существенных обязательствах или непредвиденных расходах, связанных с экологическими вопросами, в том числе возникающих в результате незаконных или потенциально незаконных действий;

(б) Не знает о каких-либо других экологических вопросах, которые могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность; или

(в) Знает о таких вопросах, и информация о них раскрыта должным образом в финансовой отчетности.

Заключение

49. При составлении мнения о финансовой отчетности аудитор анализирует, должным ли образом отражено или раскрыто влияние экологических вопросов в финансовой отчетности в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Аудитор для выявления любых существенных несоответствий также просматривает любую прочую информацию, которая будет включена в финансовую отчетность, например, по экологическим вопросам.

50. Оценка руководством субъекта факторов неопределенности и степени раскрытия информации о таких факторах в финансовой отчетности является ключевым вопросом при определении влияния на аудиторский отчет (заключение). Аудитор может сделать вывод о существовании значительных неопределенностей или неадекватных раскрытий, связанных с экологическими вопросами. В некоторых обстоятельствах, по суждению аудитора, допущение о непрерывности деятельности субъекта может оказаться неуместным. МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» и МСА 570 «Непрерывность деятельности» предоставляют аудитору подробное руководство на случай возникновения таких обстоятельств.

Применение в государственном секторе

1. Как изложено в параграфе 3; данное Положение предоставляет практическую помощь аудиторам по выявлению и учету экологических вопросов в связи с аудитом финансовой отчетности. Обычно эти рекомендации в равной степени применимы и к аудиторам государственного сектора при проведении ими аудита финансовой отчетности правительственных учреждений и других субъектов государственного сектора. Однако следует заметить, что на характер и масштаб соглашений по аудиту субъектов государственного сектора могут оказать влияние законодательство, нормативные акты, постановления и директивы министерств, которые устанавливают

дополнительные аудиторские (или отчетные) обязательства в отношении экологических вопросов.

2. *Как и в частном секторе, у аудиторов финансовой отчетности правительственных учреждений и других субъектов государственного сектора может возникнуть необходимость в рассмотрении признания, измерения и раскрытия каких-либо обязательств или непредвиденных расходов, связанных с нанесением ущерба окружающей среде. Обязательства или непредвиденные расходы могут возникнуть в силу ущерба, причиненного субъектом, представляющим финансовую отчетность, или одним их из его подразделений. Однако, в государственном секторе обязательства или непредвиденные расходы могут также возникать в случае, когда правительство берет на себя ответственность за очистку и другие расходы, связанные с ущербом, причиненным другими лицами, например, когда вопрос об ответственности остается нерешенным или когда ответственность не может быть возложена на других лиц.*

3. *В некоторых странах аудиторы субъектов государственного сектора могут быть обязаны сообщать о фактах несоблюдения требований нормативных актов по охране окружающей среды, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности, вне зависимости от того, оказывают такие случаи несоблюдения существенное влияние на финансовую отчетность субъекта или нет.*

4. *В круг обязанностей правительства может также входить мониторинг по соблюдению законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды Точнее, ответственность за осуществление мониторинга обычно возлагается на конкретное ведомство (или ведомства) государственного сектора. При проведении аудита финансовой отчетности такого ведомства или ведомств у аудитора может возникнуть необходимость, к примеру, проанализировать средства контроля, касающиеся сборов и штрафов, а также взимания таковых. В случае неразрешенных вопросов также может возникнуть необходимость проанализировать признание, оценку и раскрытия по каким-либо обязательствам или непредвиденным расходам.*

Приложение 1

Получение знания о бизнесе клиента с экологической точки зрения — примерные вопросы

Цель данного Приложения - привести примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении знаний о бизнесе, включая понимание контрольной среды, контрольных процедур субъекта с точки зрения экологии.

Эти примеры представлены только в иллюстративных целях и отнюдь не предполагается, что они все будут обоснованны в каком-то определенном случае. Вопросы должны быть скорректированы с учетом конкретных обстоятельств каждого соглашения. В некоторых случаях аудитор может посчитать необязательным рассмотрение всех этих вопросов.

При оценке полученных от должностных лиц субъекта ответов на запросы по экологическим вопросам у аудитора может возникнуть необходимость проконсультироваться с экспертом по вопросам охраны окружающей среды.

Знание бизнеса клиента

1. Действует ли субъект в отрасли, подверженной значительному экологическому риску, который может негативно повлиять на финансовую отчетность субъекта?
2. Какие общие экологические вопросы существуют в отрасли субъекта?
3. Какие законы и нормативные акты по охране окружающей среды применимы к субъекту?
4. Используются ли субъектом какие-либо вещества в продукции или в производственном процессе, от использования которых необходимо постепенно отойти в соответствии с требованием законодательства или добровольным решением, принятым в отрасли, в которой осуществляет свою деятельность клиент?
5. Проводят ли правоприменяющие органы мониторинг на предмет соблюдения субъектом требований законов, нормативных актов или лицензий по охране окружающей среды?

6. Предприняты ли правоприменяющими органами какие-либо действия, или выпускали ли они какие-либо отчеты, которые могут иметь существенное влияния на субъект и его финансовую отчетность?
7. Составлен ли график мероприятий по предотвращению, сокращению или устранению вреда окружающей среде или по сохранению возобновляемых или невозобновляемых ресурсов?
8. Налагались ли какие-либо штрафы и возбуждались ли судебные иски против субъекта или его директоров в связи с экологическими вопросами? Если да, то что явилось причиной таких действий?
9. Есть ли незавершенные судебные дела, касающиеся несоблюдения законов и нормативных актов по охране окружающей среды?
10. Покрывает ли страховка экологические риски?

Контрольная среда и контрольные процедуры

11. Каковы философия и стиль работы руководства субъекта в отношении экологического контроля в целом (оцениваются аудитором на основе знания субъекта в целом)?
12. Предусматривает ли структура деятельности субъекта распределение обязанностей (включая их разделение) по экологическому контролю между отдельными лицами?
13. Поддерживает ли субъект надлежащее функционирование экологической информационной системы на основании требований регулирующих органов или собственной оценке экологических рисков? Такая система может предоставить, например, информацию о физическом объеме выбросов и опасных отходов, эко-балансе, экологических характеристиках продукции и услуг субъекта, результатах инспекций, проведенных правоприменяющими органами, информацию об экологических проблемах, их последствиях и о количестве жалоб, поступивших от заинтересованных сторон.
14. Поддерживает ли субъект функционирование Систему экологического менеджмента (СЭМ)? Если да, то была ли СЭМ сертифицирована независимым органом по сертификации? Примерами признанных стандартов для СЭМ являются

международный стандарт ISO 14001 и Программа экологического менеджмента и аудита (ПЭМА) Европейской комиссии.

15. Был ли опубликован (добровольно) субъектом отчет о природоохранной деятельности? Если да, был ли отчет проверен независимой третьей стороной?

16. Проводятся ли контрольные процедуры для выявления и оценки экологического риска, для мониторинга соблюдения законов и нормативных актов по охране окружающей среды и возможных изменений в законодательстве по охране окружающей среды, которые могут повлиять на субъект?

17. Проводит ли субъект контрольные процедуры по работе с жалобами сотрудников или третьих лиц по экологическим вопросам, включая проблемы здоровья?

18. Предусмотрены ли субъектом контрольные процедуры по переработке и ликвидации опасных отходов в соответствии с требованиями законодательства?

19. Проводятся ли контрольные процедуры по выявлению и оценке вредных воздействий на окружающую среду, связанных с продукцией и услугами, субъекта, и функционирует ли соответствующая система передачи информации клиентам о требуемых профилактических мероприятиях в случае необходимости?

20. Знает ли руководство субъекта о существовании и возможном влиянии на финансовую отчетность субъекта следующих факторов:

    - Какого-либо риска возникновения обязательств в результате загрязнения почвы, грунтовых и наземных вод;
    - Какого-либо риска возникновения обязательств в результате загрязнения атмосферы; или
    - Нерешенных жалоб сотрудников или третьих лиц по экологическим вопросам?

Приложение 2

Процедуры проверки по существу для выявления существенных искажений, связанных с экологическими вопросами

Цель данного Приложения - привести примеры процедур проверок по существу, которые аудитор может выполнить для выявления существенных искажений, связанных с экологическими вопросами.

Такие примеры включены только в качестве иллюстрации, и отнюдь не предполагается, что все процедуры будут целесообразны в каком-либо определенном случае. Процедуры следует скорректировать с учетом условий каждого соглашения. В некоторых случаях аудитор может посчитать необязательным проведение всех этих процедур.

Аудитор может посчитать необходимым проконсультироваться с экспертом по вопросам охраны окружающей среды при оценке результатов процедур проверок по существу, связанных с экологическими вопросами. Решение о привлечении эксперта принимается на основе профессионального суждения с учетом обстоятельств и таких вопросов, как технологическая ситуация, сложность и существенность рассматриваемых статей.

Общие положения

Общий обзор документации

1. Рассмотреть протоколы заседаний совета директоров, аудиторских комитетов и любых других подкомитетов совета, ответственных непосредственно за экологические вопросы.
2. Проанализировать опубликованную информацию об отрасли на предмет экологических вопросов, которые возникли или могут возникнуть в будущем. Рассмотреть также опубликованные комментарии СМИ, при наличии таковых.
3. Рассмотреть при наличии таковых:
   - Отчеты о субъекте, подготовленные экспертами по вопросам охраны окружающей среды, такие как оценка участка или результаты исследования экологического воздействия;

- Отчеты о результатах внутреннего аудита;
- Отчеты о результатах «экологического аудита»;
- Отчеты «дью дилидженс» (целевой проверки субъекта);
- Отчеты, изданные регулирующими органами, и соответствующую корреспонденцию;
- (Общедоступные) реестры или планы по восстановлению почвы после загрязнения;
- Отчёты о природоохранной деятельности, подготовленные субъектом;
- Переписку с правоприменяющими органами; и
- Переписку с юристами субъекта.

Использование работы других лиц.

4. Если привлекается эксперт по вопросам охраны окружающей среды (например, эксперт определил характер и масштаб загрязнения, рассматривая альтернативные методы восстановления участка), а результат был признан и раскрыт в финансовой отчетности, то следует:
   (а) Рассмотреть влияние результатов работы эксперта на финансовую отчетность;
   (б) Оценить профессиональную компетентность и объективность эксперта по вопросам охраны окружающей среды;
   (в) Получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что объем работы эксперта по вопросам охраны окружающей среды отвечает целям аудита финансовой отчетности; и
   (г) Оценить надлежащий характер использования результатов работы эксперта в качестве аудиторского доказательства.
5. Если внутренний аудитор устанавливает определенные экологические аспекты деятельности субъекта в рамках внутреннего аудита, то следует рассмотреть надлежащий характер использования результатов работы внутренних аудиторов в целях

аудита финансовой отчетности, применяя критерии МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита».

6. Если «экологический аудит» был проведен, и его результаты могут быть приняты в качестве аудиторских доказательств для целей аудита финансовой отчетности, следует[115]:

   (а) Рассмотреть влияние результатов «экологического аудита» на финансовую отчетность;

   (б) Оценить профессиональную компетентность и объективность «аудитора/аудиторской группы, осуществляющей экологический аудит»;

   (в) Получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что масштаб «экологического аудита» отвечает целям аудита финансовой отчетности; и

   (г) Оценить целесообразность использования результатов работы «аудитора, осуществляющего экологический аудит» в качестве аудиторского доказательства.

Страхование

7. Выяснить наличие существующего (и ранее действовавшего) страхования экологического риска и обсудить этот вопрос с руководством субъекта.

Представления руководства субъекта

8. Получить письменные представления от руководства субъекта о том, что оно рассмотрело влияние экологических вопросов на финансовую отчетность, и:

   (а) Не знает о существовании каких-либо существенных обязательств или непредвиденных расходов, обусловленных экологическими вопросами, в том числе те, которые вытекают из незаконных или потенциально незаконных действий;

   (б) Не знает о существовании каких-либо экологических вопросов, которые могут привести к обесценению активов; или

---

15 «Экологический аудит», см. параграф 45.

(в) Если руководство субъекта знает о существовании таких вопросов, то должно быть получено представление о том, что оно сообщило аудитору все факты, связанные с данными вопросами.

Дочерние компании

9. Проводить опрос аудиторов дочерних компаний на предмет соблюдения такими компаниями соответствующих местных законов и нормативных актов по охране окружающей среды и их возможного влияния на финансовую отчетность дочерних компаний.

Активы

Покупка земли, производственных мощностей и оборудования

10. В отношении операций покупки земли, производственных мощностей и оборудования, совершенных в течение указанного периода (либо напрямую субъектом, либо косвенно через покупку дочерней компании), следует выяснить, какие процедуры «дью делидженс» проводились руководством субъекта для анализа влияния экологических вопросов при определении цены покупки с учетом результатов исследований по устранению загрязнения и обязанностей по восстановлению участка.

Долгосрочные инвестиции

11. Ознакомиться и обсудить с ответственными лицами финансовую отчетность в отношении долгосрочных инвестиций и проанализировать влияние экологических вопросов, описанных в этой отчетности, на оценку инвестиций.

Обесценение активов

12. Получить информацию о любых запланированных изменениях в капитальных активах, например, в ответ на изменения в законодательстве об охране окружающей среды или изменения в бизнес стратегии, оценить их влияние на оценку таких активов или компании в целом.

13. Узнать о политике и процедурах по оценке необходимости снижения балансовой стоимости актива в случаях, когда обесценение активов обусловлено экологическими вопросами.

14. Получить информацию о собранных данных, на основании которых составляются оценки и допущения в отношении наиболее вероятного результата для определения снижения стоимости в результате обесценения активов.

15. Проверить документацию, подтверждающую сумму возможного обесценения активов и обсудить такие документы с руководством субъекта.

16. По всем случаям обесценения активов из-за экологических вопросов, имевших место в предыдущих периодах, следует проанализировать, по-прежнему ли адекватны допущения, лежащие в основе снижения балансовой стоимости.

Возмещаемость убытков по искам

17. Рассмотреть возмещаемость убытков по искам в связи с экологическими вопросами, отраженным в финансовой отчетности.

Обязательства, резервы и условные события

Полнота обязательств, резервов и условных событий

18. Получить информацию о политике и процедурах, применяемых для определения обязательств, резервов и условных событий, возникающих в связи с экологическими вопросами.

19. Получить информацию о событиях или условиях, которые могут привести к возникновению обязательств, резервов или условных событий, связанных с экологическими вопросами, например:

    - Нарушения законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды;
    - Вызовы в суд или штрафы за нарушение законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды; или
    - Иски или возможные иски за нанесение ущерба окружающей среде.

20. Если были определены затраты на очистку участка, затраты на будущее удаление загрязнения или восстановление участка, или штрафы за несоблюдение законодательства и нормативных актов по охране окружающей среды, необходимо получить информацию о связанных с этим исках или возможных исках.

21. Выяснить, ознакомиться и оценить корреспонденцию, полученную от регулирующих органов по вопросам, связанным с экологическими вопросами, и определить, не указывает ли такая корреспонденция на обязательства, резервы и условные события.

22. Получить информацию о требованиях по очистке участка или намерениях по будущей очистке и восстановлению участка применительно ко всем оставленным, купленным или закрытым в течение периода объектам недвижимости.

23. Получить информацию о любых обязательствах, обусловленных экологическими вопросами и предусмотренных договором или законодательством применительно к имуществу, проданному в течение периода (или в предыдущие периоды).

24. Провести аналитические процедуры и рассмотреть, по мере возможности, взаимосвязь между финансовой информацией и количественной информацией, отраженной в экологических записях субъекта (например, взаимосвязь между использованным сырьем или потребленной энергией и объемом отходов или выбросов, учитывая обязательства субъекта по надлежащей утилизации отходов и максимальному пределу выбросов).

Расчетные оценки

25. Провести обзор и протестировать процесс разработки руководством расчетных оценок и раскрытий:

    (а) Рассмотреть адекватность работы, выполненной экспертами по вопросам охраны окружающей среды, если таковые привлекались к работе руководством субъекта, применяя критерии МСА 620 «Использование работы эксперта»;

    (б) Провести обзор полученных данных, на которых основаны расчетные оценки;

(в) Проверить, являются ли данные релевантными, достоверными и достаточными для указанной цели;

(г) Оценить согласованность допущений между собой, их соответствие подтверждающим данным, релевантным данным прошлых периодов и данным по отрасли;

(д) Проверить, могут ли изменения в бизнесе и отрасли привести к тому, что другие факторы станут значимыми для допущений;

(е) Рассмотреть необходимость привлечения эксперта по вопросам охраны окружающей среды для обзора определенных допущений;

(ж) Проверить расчеты, сделанные руководством субъекта при превращении допущений в расчетные оценки; и

(з) Проверить, был ли проведен обзор и были ли утверждены существенные расчетные оценки относительно экологических вопросов высшим руководством субъекта.

26. Если оценки руководства субъекта являются неуместными, необходимо получить независимую оценку для подтверждения обоснованности оценки руководства субъекта.

27. В отношении обязательств, резервов и условных событий, связанных с экологическими вопросами, проверить, по-прежнему ли адекватны допущения, лежащие в основе расчетных оценок.

28. Сравнить оценки обязательств, относящихся к одному объекту (например, оценки по восстановлению участка или будущей очистке и затрат на восстановление объекта на конкретном месте) с:

(а) Оценками обязательств по другим объектам с аналогичными экологическими проблемами;

(б) Фактическими затратами других аналогичных объектов; или

(в) Оценками затрат по экологическим обязательствам, отраженным в цене реализации подобных объектов, проданных в течение периода.

Обзор документации

29. Проверить и оценить документацию, подтверждающую сумму экологического обязательства, резерва или условного события, и обсудить такую документацию с ответственными лицами, например:
    - Материалы исследований по вопросу очистки или восстановления участка;
    - Документацию по полученным квотам на очистку или затратам на будущую очистку и восстановление участка; и
    - Переписку с юридическим консультантом о сумме иска или штрафов.

Раскрытия

30. Рассмотреть адекватность раскрытий о влиянии экологических вопросов на финансовую отчетность.

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1012

АУДИТ ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1
Производные инструменты и связанная с ними деятельность	2-7
Ответственность руководства субъекта и лиц, наделённых руководящими полномочиями	8-10
Ответственность аудитора	11-15
Знание бизнеса	16-20
Ключевые финансовые риски	21
Рассматриваемые утверждения	22
Оценка рисков и системы внутреннего контроля	23-65
Процедуры проверки по существу	66-76
Процедуры проверки по существу в отношении утверждений	77-89
Получение дополнительного знания о хеджировании	90-91
Представления руководства субъекта	92-93
Обмен информацией с руководством субъекта и лицами, наделёнными руководящими полномочиями	94
Глоссарий терминов	

Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1012 «Аудит производных финансовых инструментов» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

АУДИТ ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Комиссия по международной аудиторской практике утвердил данное Положение о международной аудиторской практике для издания в марте 2001 года.

АУДИТ ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Введение

1. Целью данного Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) является предоставление аудитору рекомендаций по планированию и проведению аудиторских процедур в отношении утверждений, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, касающихся производных финансовых инструментов. Данное ПМАП уделяет особое внимание аудиту производных финансовых инструментов, удерживаемых конечными пользователями, включая банки и другие субъекты финансового сектора, если они являются конечными пользователями. Конечным пользователем является субъект, заключающий финансовую сделку либо через организованный рынок ценных бумаг, либо через брокера с целью хеджирования, управления активами/обязательствами или спекуляции. К конечным пользователям, в первую очередь, относятся корпорации, государственные организации, институциональные инвесторы или финансовые институты. Деятельность конечного пользователя, связанная с производными финансовыми инструментами, чаще всего относится к производству или использованию товаров. Вопросы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, связанные с выпуском и торговлей производными инструментами, могут отличаться от вопросов бухгалтерского учета и внутреннего контроля, связанных с использованием производных финансовых инструментов. В ПМАП 1006 «Аудит финансовой отчетности банков» предоставлены рекомендации по аудиту банков и других субъектов финансового сектора, включая рекомендации по аудиту международных коммерческих банков, занимающихся выпуском и торговлей производными инструментами.

Производные инструменты и связанная с ними деятельность

2. Сущность производных финансовых инструментов становится все более сложной, их использование более распространенным, а требования по учету этих инструментов с предоставлением справедливой стоимости и прочей информации в финансовой отчетности и их раскрытию расширяются. Стоимость производных финансовых инструментов носит неустойчивый характер. Значительное и резкое снижение их стоимости может повысить риск того, что убытки субъекта, использующего производные

финансовые инструменты, могут превысить сумму, отраженную в балансе, при наличии таковой. Кроме того, из-за сложности деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, руководство субъекта может недооценить риски, связанные с использованием производных финансовых инструментов.

3. Многие субъекты сократили потенциальный риск, связанный с колебаниями валютного курса, процентных ставок и цен на товары, а также другие риски, благодаря использованию производных финансовых инструментов. С другой стороны, характеристики, присущие деятельности с производными инструментами и самим производным финансовым инструментам, также могут привести к увеличению предпринимательского риска для некоторых субъектов, что в свою очередь повышает аудиторский риск и представляет новые трудности для аудитора.

4. «Производные финансовые инструменты» - общий термин, используемый для обозначения широкого спектра финансовых инструментов, стоимость которых «зависит » или «производится » от базисных ставок или цен, таких как процентные ставки, обменные курсы, цены на акции и товары. Производные контракты могут быть линейными или нелинейными. Это либо контракты, предусматривающие обязательные денежные потоки на будущую дату (линейные контракты), либо контракты с признаками опционов, где одна сторона приобретает права, но не обязательства, по требованию, а вторая сторона поставляет базовый актив (нелинейные контракты). Основа представления финансовой отчетности некоторых стран и Международные стандарты финансовой отчетности содержат определения производных финансовых инструментов. Например, в Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» производный финансовый инструмент определен как финансовый инструмент:

   - Стоимость которого меняется в зависимости от изменения процентной ставки, стоимости ценных бумаг, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, аналогичной переменной (иногда называемой «базисной»);

- Который не требует первоначальных чистых инвестиций или требует небольшие первоначальные инвестиции по сравнению с другими контрактами, которые аналогичным образом реагируют на изменения рыночной конъюнктуры; и
- По которому расчет производится в будущем.

Кроме того, различные национальные основы представления финансовой отчетности и Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают различный порядок учета производных финансовых инструментов.

5. Самыми распространенными линейными контрактами являются форвардные контракты (например, валютные контракты и соглашение о форвардной ставке), фьючерсные контракты (например, фьючерсный контракт для закупки такого товара, как нефть или электричество) и свопы. Самыми распространенными нелинейными контрактами являются опционы, соглашения о верхнем пределе, соглашения о нижнем пределе и свопционы. Более сложные производные инструменты могут объединять в себе несколько характеристик каждой категории.

6. Деятельность, связанная с производными инструментами, начинается с тех лиц, главной целью которых является:

   - Управление текущими или прогнозируемыми рисками, связанными с операционным или финансовым положением; или
   - Принятие открытых или спекулятивных позиций для извлечения выгоды от ожидаемых изменений на рынке.

   Некоторые субъекты занимаются деятельностью, связанной с производными инструментами, не только с позиции перспектив корпоративного казначейства, но также, или альтернативно, в связи с производством или использованием товара.

7. Хотя всем финансовым инструментам присущ определенный риск, производные инструменты имеют специфические свойства, которые повышают риски, например:

   - Незначительное или полное отсутствие оттоков/притоков денежных средств, необходимость в которых появляется с наступлением срока исполнения сделки;

- Отсутствует минимальный остаток или другая фиксированная выплаченная или полученная сумма;
- Потенциальные риски или вознаграждения могут намного превысить в конечном итоге текущие расходы; и
- Стоимость активов или обязательств субъекта может превысить сумму, если таковая имеется, признанного в финансовой отчетности производного инструмента, особенно для субъектов, которым в соответствии с основой представления финансовой отчетности не требуется отражать производные финансовые инструменты по справедливой рыночной стоимости в финансовой отчетности;

Ответственность руководства субъекта и лиц, наделённых руководящими полномочиями

8. В МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» указано, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности. В процессе подготовки финансовой отчетности руководство субъекта должно подготовить специальные утверждения в отношении производных инструментов. Эти утверждения включают (в тех случаях, когда это предусматривается основой представления финансовой отчетности) заявления о том, что все производные инструменты, отраженные в финансовой отчетности, существуют, что на дату составления баланса не было неотраженных производных финансовых инструментов, что производные финансовые инструменты, отраженные в финансовой отчетности, правильно оценены и представлены, и что все соответствующие раскрытия сделаны в финансовой отчетности

9. Лица, наделённые руководящими полномочиями, посредством контроля над руководством субъекта, несут ответственность за:
   - Разработку и осуществление системы внутреннего контроля для:
     - Мониторинга риска и финансового контроля;
     - Обеспечения разумной уверенности в том, что использование производных инструментов осуществляется в рамках политики субъекта по управлению рисками; и

- Обеспечения соблюдения субъектом применимых законов и нормативных актов; и

- Целостность систем бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности субъекта для обеспечения достоверности финансовой отчетности руководства субъекта о деятельности с производными финансовыми инструментами.

10. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство субъекта или лиц, наделённых руководящими полномочиями, от выполнения своих обязанностей.

Ответственность аудитора

11. МСА 200 определяет цель аудита как предоставление аудитору возможности выразить свое мнение в отношении того, представлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Обязанность аудитора по отношению к производным финансовыми инструментам, в контексте аудита финансовой отчетности в целом, заключается в определении того, способствуют ли утверждения руководства субъекта в отношении производных инструментов подготовке финансовой отчетности во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

12. Аудитор должен четко объяснить руководству субъекта, что целью аудиторской работы является формирование мнения о финансовой отчетности. Аудит финансовой отчетности не предназначен для предоставления уверенности в том, что управление риском со стороны субъекта в отношении деятельности, связанной с производными инструментами, а также средства контроля за данной деятельностью являются адекватными. Во избежание каких-либо недоразумений аудитор должен заранее обсудить с руководством субъекта характер и объем аудиторской работы в отношении деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. В МСА 210 «Условия соглашения по аудиту» содержатся рекомендации о том, как достичь согласия с субъектом по условиям соглашения.

Потребность в специальных знаниях и умениях

13. В соответствии с МСА 200 аудитор должен соблюдать *«Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* (Кодекс)», принятый Международной Федерацией Бухгалтеров. Помимо других вопросов Кодекс требует от профессионального бухгалтера компетентного и, тщательного выполнения своих профессиональных обязанностей. Кодекс также требует, чтобы аудитора обладал профессиональными знаниями и навыками, достаточными для выполнения своих обязанностей на должном уровне.

14. Для соответствия требованиям МСА 200 аудитор должен иметь особые навыки и знания в планировании и выполнении аудиторских процедур в отношении определенных утверждений о производных финансовых инструментах. Специальные навыки и знания включают понимание:

    - Операционных характеристик и профиля риска отрасли, в которой действует субъект;
    - Производных инструментов, используемых субъектом, и их характеристик;
    - Информационной системы субъекта в отношении производных финансовых инструментов, включая услуги, оказываемые обслуживающей организацией. Это может потребовать от аудитора владения особыми навыками и знаниями в области компьютерных приложений, когда значительная информация о производных финансовых инструментах передается, обрабатывается, поддерживается или оценивается в электронном виде.
    - Методов оценки производных финансовых инструментов, например, устанавливается ли справедливая стоимость исходя из биржевого курса или модели ценообразования; и
    - Требований основы представления финансовой отчетности в отношении утверждений, отраженных в финансовой отчетности, по производным финансовым инструментам. Производные финансовые инструменты могут обладать сложными особенностями, которые требуют от аудитора специальных знаний для их оценки, признания и раскрытия в

соответствии с основой представления финансовой отчетности. Например, особенности, указанные в контрактах или договорах, могут потребовать отдельного учета, а сложная структура оценки может увеличить сложность допущений, используемых в оценке инструмента по справедливой стоимости. К тому же, требования основы представления финансовой отчетности могут отличаться, в зависимости от видов производных финансовых инструментов, характера операции и типа субъекта.

15. Члены команды по проекту могут иметь навыки и знания, необходимые для планирования и проведения аудиторских процедур в отношении операций с производными инструментами. В то же время, при планировании и проведении аудиторских процедур аудитор может прибегнуть к помощи эксперта со стороны, обладающего необходимыми навыками и знаниями, особенно когда речь идет об очень сложных структурах производных финансовых инструментов или же простые производные финансовые инструменты используются в сложных ситуациях, а также когда субъект активно торгует производными финансовыми инструментами или оценка производных финансовых инструментов осуществляется на основании сложных моделей ценообразования. МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации»[1] содержит руководство по надзору за лицами, действующими в качестве членов команды по проекту и помогающими аудитору в планировании и выполнении аудиторских процедур. МСА 620 «Использование работы эксперта» содержит руководство по использованию услуг эксперта для получения аудиторских доказательств.

Знание бизнеса

16. В соответствии с МСА 310 «Знание бизнеса»[2] аудитор, осуществляющий аудит финансовой отчетности, должен обладать

---

[1] МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы» был отменен в июне 2005 года, когда МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации» вступил в силу.

[2] МСА 310 «Знание бизнеса» был отменен в декабре 2004 года, когда МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» вступил в силу.

или получить знания о бизнесе клиенте, достаточные для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудитора, могут существенно влиять на финансовую отчетность, ход аудита или аудиторское заключение. Например, подобные знания используются аудитором для оценки неотъемлемого и риска системы контроля, а также для определения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

17. В связи с тем, что деятельность, связанная с производными инструментами, как правило, поддерживает основную деятельность субъекта, то факторы, влияющие на повседневную деятельность, должны отражаться и на деятельности, связанной с производными инструментами. Например, в связи с тем, что изменения экономических условий отражаются на ценах основного сырья субъекта, последний может принять решение о заключении фьючерсного контракта в целях хеджирования стоимости своих товарно-материальных запасов. Аналогично этому производные инструменты могут иметь значительное влияние на операционную деятельность и жизнеспособность субъекта.

Общие экономические факторы

18. Общеэкономические факторы, возможно, имеют влияние на характер и масштабы деятельности субъекта, связанной с производными инструментами. Например, когда предполагается некоторое повышение процентных ставок на рынке, для субъекта будет целесообразным зафиксировать эффективный уровень процентных ставок по заимствованиям с плавающей ставкой процента с помощью процентных свопов, форвардных соглашений и соглашений о верхнем пределе. К общеэкономическим факторам относятся следующие:

- Общий уровень экономической деятельности;
- Процентные ставки, включая временную структуру процентных ставок, а также возможное финансирование;
- Инфляция и переоценка валюты;
- Обменный курс и валютный контроль; и
- Особенности рынка, связанные с используемыми субъектом производными инструментами, включая ликвидность или нестабильность рынка.

Отрасль экономической деятельности

19. Экономические условия в отрасли экономической деятельности субъекта также могут повлиять на деятельность субъекта, связанную с производными инструментами. Если отрасль функционирует сезонно или циклично, то этот факт может затруднить процесс прогнозирования процентного, валютного рисков или риска ликвидности. Высокие темпы роста или резкое снижение деятельности субъекта также усложняют прогнозирование уровней деятельности субъекта, а следовательно и уровень его деятельности, связанной с производными инструментами. К релевантным экономическим условиям в конкретной отрасли экономической деятельности относятся:

- Ценовой риск в отрасли;
- Рынок и конкуренция;
- Цикличность или сезонность деятельности;
- Снижение или расширение деятельности;
- Неблагоприятные условия (например, снижение спроса, избыточная производственная мощность, серьезная ценовая конкуренция); и
- Валютные операции, подверженность трансляционному и экономическому рискам.

Субъект

20. Для того чтобы получить представление о деятельности субъекта, связанной с производными инструментами, достаточное для выявления и понимания события, операций и методов работы, которые, по суждению аудитора, могут существенно повлиять на финансовую отчетность, ход аудита или аудиторское заключение, аудитор должен учитывать следующее:

- *Знания и опыт руководства субъекта и лиц, наделённых руководящими полномочиями.* Деятельность, связанная с производными инструментами, может быть сложной и чаще всего лишь несколько сотрудников субъекта могут иметь полное представление о данной деятельности. В субъектах, осуществляющих деятельность, связанную лишь с несколькими

производными инструментами, у руководства субъекта может не оказаться достаточного опыта даже при относительно простых операциях с производными инструментами. К тому же, ввиду сложности различных контрактов и соглашений, субъект может ненамеренно заключить сделку, связанную с производными инструментами. Широкое использование производных инструментов, и особенно сложных инструментов, при отсутствии соответствующих специалистов у субъекта приводит к повышению неотъемлемого риска. Данный факт может заставить аудитора усомниться в адекватности управленческого контроля и повлиять на оценку риска аудитором, а также на определение характера, сроков выполнения и масштаба аудиторской проверки;

- *Наличие своевременной и надежной управленческой информации.* Риск системы контроля, связанный с операциями по производным инструментам, может увеличиться в свете более широкой децентрализации деятельности. Это в особенности касается субъектов, структурные подразделения которых разбросаны по стране или даже находятся в других странах. Деятельность, связанная с производными инструментами, может осуществляться централизованно или децентрализованно. Осуществление такой деятельности и соответствующее принятие решений в большей степени зависит от поступления точной, надежной и своевременной управленческой информации. Сбор и накопление информации усложняются в зависимости от количества структурных подразделений и видов деятельности, в которую вовлечен субъект; и
- *Цели применения производных финансовых инструментов.* Деятельность, связанная с производными финансовыми инструментами, варьируется от тех видов, основной целью которых является снижение или устранение риска (хеджирование), до видов деятельности, которые направлены на максимальное увеличение прибыли (спекуляция). При прочих равных условиях риск повышается в тех случаях, когда максимализация прибыли становится основной целью деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. Аудитор, по мере ознакомления со стратегией

субъекта по использованию производных финансовых инструментов, определяет, насколько эта деятельность лежит в диапазоне между хеджированием и спекуляцией.

Ключевые финансовые риски

21. Аудитор должен получить представление об основных видах финансового риска, связанного с производными инструментами, которым может быть подвержен субъект. Ключевые финансовые риски:

(a) *Рыночный риск, который в широком смысле относится* к экономическим потерям по причине неблагоприятных изменений в справедливой стоимости производного инструмента. Связанные с ним риски:

- Ценовой риск - это риск изменения уровня цен из-за изменений процентных ставок, валютных курсов и других факторов, связанных с рыночной нестабильностью базисной ставки, индекса или цены. К ценовому риску относятся процентный и валютный риски;

- Риск ликвидности - изменение в возможности продать или распорядиться производным инструментом. Производные инструменты влекут за собой дополнительный риск того, что отсутствие достаточного количества контрактов или контрагентов может затруднить закрытие операции с производным инструментом или заключение компенсационного соглашения. Например, риск ликвидности может повыситься, если субъект сталкивается с трудностями в получении достаточного обеспечения, товаров или других предметов поставок, если производный инструмент требует их физической поставки;

- Экономические проблемы могут также возникнуть, если субъект заключает некачественные сделки, исходя из сведений, полученных при использовании нецелесообразных моделей оценки; и

- Производные инструменты, используемые в операциях хеджирования, несут в себе дополнительный риск, известный как базисный риск. Базис - это разница между ценой хеджируемой статьи и ценой соответствующего

инструмента хеджирования. Базисный риск - это риск изменения базиса в течение срока действия контракта на хеджирование, таким образом, что соотношение цен между хеджируемой статьей и инструментом хеджирования становится неблагоприятным. Например, базисный риск может возникнуть из-за отсутствия ликвидности, как у хеджируемой статьи, так и у инструмента хеджирования;

(б) *Кредитный риск* - это риск невыполнения клиентом или контрагентом своих обязательств в полном объеме при наступлении срока погашения или в любой момент по истечении данного срока. Рыночная стоимость для некоторых инструментов является неустойчивой, поэтому и кредитный риск является неустойчивым. Обычно производный финансовый инструмент подвержен кредитному риску в тех случаях, когда производные финансовые инструменты имеют положительную рыночную стоимость. Такая стоимость представляет собой обязательство контрагента, и поэтому экономическая прибыль может быть потеряна, если контрагент не выполнит свои обязательства. Более того, рыночная стоимость производного инструмента может резко колебаться от положительных до отрицательных величин. Возможность быстрого изменения цен в сочетании со структурой определенных производных инструментов также может оказать влияние на подверженность кредитному риску. Например, производные финансовые инструменты с высокой долей займов или производные финансовые инструменты с большими сроками погашения могут привести к быстрому увеличению кредитного риска после заключения сделки с производным финансовым инструментом. Многие производные инструменты реализуются по установленным правилам через организованный рынок (биржевые производные финансовые инструменты). Биржевые производные финансовые инструменты, как правило, устраняют риск, связанный с отдельным контрагентом, так как в качестве рассчитывающегося контрагента принимается клиринговая организация. Обычно участники такой сделки регулируют изменения в стоимости своих позиций ежедневно, что уменьшает кредитный риск. К другим способам снижения кредитного риска относится требование к контрагенту о

представлении залога или установлении ограничения на предоставление кредита каждому контрагенту на основе их рейтинга кредитоспособности.

(в) *Расчетный риск* - сопутствующий риск, когда одна сторона сделки совершает ее без получения суммы сделки от заказчика или контрагента. Одним из способов минимизации расчетного риска является заключение всеобъемлющего неттинг-соглашения, позволяющего сторонам проводить взаимозачет по всем связанным кредитовым и дебетовым позициям при расчете.

(г) *Риск неплатежеспособности* - риск отсутствия у субъекта достаточных средств для своевременного перевода денежных средств по обязательствам при наступлении срока их погашения. Например, неблагоприятное изменение цен по фьючерсному контракту может привести к требованию внесения «маржи поддержки», вследствие которого субъект не сможет выполнить требований по ликвидности; и

(д) *Юридический риск* - риск убытков в результате действий правовых и регулирующих органов, которые лишают законной силы или иным образом препятствуют исполнению обязательств конечным пользователем или его контрагентом в рамках контракта или соответствующего неттинг- соглашения. Например, юридический риск может возникнуть из-за недостаточности документации по контракту, неспособности совершить неттинг-соглашение в случаях банкротства, неблагоприятных изменений в налоговом законодательстве или законодательных актах, в соответствии с которыми субъект не имеет права инвестировать определенные виды производных инструментов.

Существуют и другие классификации рисков, но, как правило, они представляют собой комбинации указанных основных рисков. Также существует риск в отношении товаров, качество которых не соответствует ожиданиям.

Рассматриваемые утверждения

22. Утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность - это утверждения, сделанные руководством субъекта в

явной или неявной форме и заключенные в финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Они могут быть классифицированы следующим образом:

- *Существование:* Актив или обязательство существуют на указанную дату. Например, производные финансовые инструменты, отраженные в финансовой отчетности через оценку или раскрытие, существуют на дату баланса;
- *Права и обязанности:* Актив или обязательство относятся к субъекту на указанную дату. Например, субъект имеет права и обязанности, связанные с производными финансовыми инструментами, отраженными в финансовой отчетности;
- *Возникновение:* Во время указанного периода была совершена сделка или произошло событие, имеющие отношение к субъекту. Например, операция, которая привела к возникновению производных финансовых инструментов в период, указанный в финансовой отчетности;
- *полнота:* отсутствуют неучтенные активы, обязательства, операции или события, или нераскрытые статьи. Например, все производные финансовые инструменты субъекта представлены в финансовой отчетности посредством оценки или раскрытия;
- *Оценка:* Актив или обязательство отражены по соответствующей балансовой стоимости. Например, стоимость производных финансовых инструментов, отраженных в финансовой отчетности посредством оценки или раскрытия, была определена в соответствии с основой представления финансовой отчетности;
- *Измерение:* Операция или событие отражаются на соответствующую сумму, а доходы и расходы относятся к соответствующему периоду. Например, суммы, связанные с производными инструментами, отраженными в финансовой отчетности посредством оценки или раскрытия, были определены в соответствии с основой представления финансовой отчетности, а доходы и расходы, связанные с производными инструментами, были отражены в финансовой отчетности в соответствующем периоде; и

- *Представление и раскрытие:* Статья, раскрывается, классифицируется и описывается в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Например, классификация, описание и раскрытие производных инструментов в финансовой отчетности соответствуют требованиям основы представления финансовой отчетности.

Оценка рисков и система внутреннего контроля

23. Аудиторский риск - это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск имеет три компонента: неотъемлемый риск, риск системы контроля и риск необнаружения. При оценке компонентов аудиторского риска аудитор принимает во внимание полученные знания о бизнесе и ключевых финансовых рисках.

24. В МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»[3] приведено руководство о том, на что должен обратить внимание аудитор для оценки рисков и системы внутреннего контроля при планировании и проведении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА. В соответствии с МСА 400, при оценке аудиторского риска и разработке аудиторских процедур, аудитор должен использовать профессиональное суждение в целях снижения уровня риска до приемлемо низкого уровня. Кроме того, аудитор должен получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в объеме, достаточном для планирования аудита и разработки эффективного аудиторского подхода.

Неотъемлемый риск

25. Неотъемлемый риск - это подверженность сальдо счетов или класса операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями сальдо других счетов или классов операций, при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля.

---

[3] МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля» был отменен в декабре 2004 года, когда МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка риска существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» вступили в силу.

26. В соответствии с МСА 400[4] при разработке общего плана аудита аудитор должен оценить неотъемлемый риск на уровне финансовой отчетности. В соответствии с МСА 400 аудитор должен соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и классами операций на уровне утверждений, или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данного утверждения является высоким.

27. В МСА 400 приводится руководство для аудитора по использованию профессионального суждения для оценки многочисленных факторов, влияющих на оценку неотъемлемого риска. К примерам факторов, оказывающих влияние на аудиторскую оценку неотъемлемого риска для утверждений в отношении производных инструментов, можно отнести следующие:

- *Экономические и предпринимательские цели,* которые субъект ставит при проведении операций с производными инструментами. Аудитор должен понять характер бизнеса субъекта и экономические и предпринимательские цели его деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, которые могут повлиять на решения субъекта о покупке, продаже или удержании производных инструментов;
- *Деятельность, связанная с производными инструментами, варьируется в диапазоне от позиций, где главной целью является снижение или устранение риска (хеджирование), до позиций, где главной целью является максимальное увеличение прибыли (спекулирование).* Неотъемлемые риски, связанные с управлением рисками, значительно отличаются от рисков, связанных со спекулятивным инвестированием;
- *Сложность признаков производных финансовых инструментов.* Как правило, чем сложнее производный финансовый инструмент, тем труднее определить его справедливую стоимость. Справедливую стоимость некоторых производных финансовых инструментов, таких как, валютные опционы, можно узнать из независимых источников ценообразования, таких как финансовые издания или от брокеров-дилеров, не связанных с банком. Определение

[4] См. сноску 3

справедливой стоимости может быть очень сложным, если операция совершена только для удовлетворения индивидуальных потребностей пользователя. Если сделки с производными финансовыми инструментами осуществляются периодически или осуществляются только на рынке, на котором отсутствуют публикуемые или котируемые цены, для определения справедливой стоимости руководство субъекта должно использовать оценочные модели. Оценочный риск - это риск неправильного определения справедливой стоимости производного финансового инструмента. Модельный риск, являющийся компонентом оценочного риска, существует в тех случаях, когда используются модели определения справедливой стоимости производного инструмента (вместо котируемых на рынке цен). Модельный риск - это риск, возникающий в результате таких факторов, как несовершенство и субъективность моделей оценки, и связанных с ними допущений. Как оценочный, так и модельный риски являются частью неотъемлемого риска в отношении утверждений по оценки стоимости этих производных финансовых инструментов;

- *Был ли произведен обмен наличными при сделке с производными финансовыми инструментами.* Многие производные не включают обмен наличными в начале операции или могут включать контракты, которые имеют нерегулярный или заканчивающийся срок потоков денежных средств. Существует повышенный риск невыявления, или только частичного выявления, таких контрактов с отражением в финансовой отчетности, что повышает неотъемлемый риск неполных утверждений в отношении этих производных финансовых инструментов;
- *Опыт работы субъекта с производным финансовыми инструментами.* Активное использование сложных производных финансовых инструментов без соответствующего опыта у сотрудников субъекта повышает неотъемлемый риск. У сотрудников субъекта, принимающих участие в деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами,, в частности лиц, наделённых руководящими полномочиями, и лиц, заключающих от имени субъекта сделки (дилеры) с производными

инструментами, а также лиц, ответственных за функционирование системы контроля риска и учета, и членов персонала, которые являются ответственными за регистрацию и расчеты по сделкам, должен быть соответствующий опыт работы в этом направлении. Кроме того руководство субъекта должно осуществлять надзор за надлежащим учетом и правильным раскрытием по редким сделкам.

- *Является ли производный финансовый инструмент встроенным элементом соглашения.* Маловероятно, чтобы руководство субъекта смогло определить встроенные производные финансовые инструменты, что увеличивает неотъемлемый риск неполноты утверждений в отношении этих производных финансовых инструментов;
- *Влияют ли внешние факторы на утверждения.* Например, повышение кредитного риска в отношении субъектов, действующих в отраслях, в которых наблюдается спад, повышает неотъемлемый риск в отношении утверждений по оценке производных финансовых инструментов. Кроме того, изменения или неустойчивость процентных ставок повышают неотъемлемый риск в отношении оценки производных финансовых инструментов, на стоимость которых существенно влияют процентные ставки;
- *Осуществляются ли сделки по производным инструментам на внутреннем рынке или за рубежом.* Производные инструменты, сделки по которым совершаются на международных биржах, подвержены неотъемлемому риску, связанному с различиями в законодательстве и нормативных актах, валютным риском и различными экономическими условиями. Эти условия могут увеличить неотъемлемый риск утверждений в отношении прав и обязанностей или утверждений в отношении стоимости.

28. Большинству производных финансовых инструментов присущ риск превышения убытка над величиной стоимости производного финансового инструмента (при наличии таковой), определенной в балансе (внебалансовый риск). Например, резкое падение цен на товары на рынке может заставить субъект признать убытки, чтобы закрыть форвардную позицию по данной единице товара. В некоторых случаях потенциальные убытки могут быть достаточными, чтобы возникло сомнение в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. МСА 570

«Непрерывность деятельности» устанавливает стандарты и предоставляет руководства в отношении обязанностей аудитора при проведении аудита финансовой отчетности на предмет уместности допущения о непрерывности деятельности субъекта, использованного при подготовке финансовой отчетности. Субъект, для оценки гипотетического воздействия на производный финансовый инструмент, подверженный рыночным рискам, может провести анализ чувствительности и анализ стоимости под риском. Аудитор может принять во внимание результаты этого анализа при рассмотрении оценки руководством субъекта его способности продолжать свою непрерывную деятельность.

Вопросы бухгалтерского учета

29. Методы бухгалтерского учета субъекта определяют специфические аудиторские процедуры и, поэтому, имеют очень большое значение. Учет производных инструментов может зависеть от классификации инструмента как инструмента хеджирования или от того, насколько эффективно хеджирование. Например, в соответствии с МСБУ 39 субъект должен признавать изменения в справедливой стоимости производного финансового инструмента в составе чистой прибыли или убытка за текущий период. Если производный финансовый инструмент является частью хеджирования и отвечает определенным критериям, то для отношений хеджирования применяется специальный учет, предусматривающий признание взаимозачетного эффекта хеджируемой статьи на чистую прибыль или убыток. В связи с тем, что производные инструменты и хеджируемые статьи экономически связаны между собой, то следует признавать прибыли или убытки по производным инструментам в том же периоде, в котором признаются прибыли или убытки по хеджируемой статье. Для одних операций изменения справедливой стоимости относятся на текущую чистую прибыль или убыток, для других операций - признаются на счетах капитала и в дальнейшем, при завершении сделки относятся на чистую прибыль или убыток.

30. Производные финансовые инструменты, используемые в качестве инструментов хеджирования, подвержены риску, связанному с изменениями рыночных условий, в результате которых хеджирование перестает быть эффективным, и таким образом, более не отвечает требованиям отношений хеджирования. Например, в

соответствии с МСБУ 39 периодические прибыли и убытки по фьючерсным контрактам, использованным для хеджирования будущей покупки товарно-материальных запасов, должны признаваться как изменение в акционерном капитале с зачислением кумулятивных прибылей и убытков на счет чистых прибылей/убытков в том же периоде (периодах), в котором прогнозируемая хеджируемая операция влияет на чистую прибыль или убыток. Любое несоответствие между изменениями цены спот по фьючерсным контрактам и последующими изменениями стоимости соответствующих приобретенных запасов снижает эффективность хеджирования. Несоответствия могут быть связаны с различиями условий поставки приобретенных запасов и фьючерсного контракта, с помощью которого хеджировалась закупка. Например, стоимость физической доставки зависит от места назначения. Другие несоответствия могут быть вызваны разницей во временных параметрах между исполнением хеджируемой статьи и хеджируемого инструмента, или разницей в качественном или количественном измерениях, использованных для хеджируемой статьи и инструмента хеджирования. В соответствии с МСА 39 неэффективная часть изменения в стоимости хеджируемого инструмента должна быть указана в чистой прибыли или убытке. Если установлено, что хеджирование не является высокоэффективным, то отношения хеджирования больше не могут удовлетворять критериям учета хеджирования. Из текущего учета хеджирования должны быть исключены ошибочно признанные прибыли и убытки, отнесенные на счет чистой прибыли или убытка за период. Сложность учета производных финансовых инструментов повышает неотъемлемый риск представления и раскрытия утверждений в отношении этих производных финансовых инструментов.

Вопросы системы бухгалтерского учета

31. В соответствии с требованиями МСА 400[5] аудитор должен получить представление о существующей системе бухгалтерского учета клиента. Для получения такого представления аудитору следует ознакомиться со структурой системы учета, изменениями в системе и ее функционированием. Масштаб использования

[5] См. сноску 3

субъектом производных инструментов и их относительная сложность являются важными определяющими факторами необходимого уровня совершенства как информационных систем субъекта (включая систему бухгалтерского учета), так и контрольных процедур.

32. Применение некоторых инструментов может потребовать большое количество бухгалтерских записей. Хотя для отражения операций с производными инструментами требуется ручное вмешательство в систему учета, в идеале, учетная система должна позволять производить такие записи с большой точностью без ручного вмешательства. С развитием деятельности, связанной с производными инструментами, должна повышаться и сложность системы бухгалтерского учета. Так как в действительности это происходит не всегда, аудитору следует иметь в виду, что может возникнуть необходимость пересмотра аудиторского подхода, если учетная система, частично или полностью, окажется слабой.

Контрольная среда

33. Контрольная среда задает тон в работе субъекта и контролирует понимание его сотрудниками системы контроля. Это является основой для всех других компонентов системы внутреннего контроля, поддерживает дисциплину и структуру. Контрольная среда оказывает существенное влияние на структуру деятельности компании, поставленные цели и оценку рисков.

34. В соответствии с МСА 400[6] аудитор должен получить представление о контрольной среде, достаточное для оценки отношения руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, их информированности и действий в отношении системы внутреннего контроля и ее важности для субъекта.

35. В рамках получения представления о контрольной среде, включая изменений в ней, аудитор должен проверить общее отношение и информированность руководства субъекта о деятельности, связной с производными финансовыми инструментами. Лица, наделенные руководящими полномочиями, несут ответственность за определение надлежащего подхода к рискам. Руководство субъекта

[6] См. сноску 3.

несет ответственность за мониторинг и управление данными рисками субъекта Аудитор должен определить, как реагирует контрольная среда в отношении производных инструментов на оценку рисков, сделанную руководством субъекта. Для эффективного мониторинга и управления рисками субъект должен поддерживать функционирование структуры, которая:

- Носит надлежащий характер и соответствует отношению субъекта к рискам, установленным лицами, наделенными руководящими полномочиями;
- Устанавливает уровни утверждения для авторизации различных типов инструментов и операций, которые могут осуществляться, а также их целей. Разрешенные инструменты и уровни утверждения должны отражать опыт лиц, принимающих участие в операциях с производными финансовыми инструментами
- устанавливает надлежащие ограничения для максимально допустимого масштаба риска по типам рисков (включая утвержденных контрагентов). Уровни допустимых масштабов рисков могут варьироваться в зависимости от типа риска или контрагента;
- Обеспечивает независимый и своевременный мониторинг финансовых рисков и контрольных процедур; и
- Обеспечивает составление независимых и своевременных отчетов по потенциальным рискам, а также по результатам деятельности, связанной с производными инструментами, при управлении рисками.

36. Руководство субъекта должно выпустить надлежащие инструкции, чтобы обеспечить соответствие деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, потребностям субъекта. При разработке надлежащих инструкций руководство субъекта должно четко обозначить степень участия лиц, ответственных за деятельность, связанную с производными инструментами, в деятельности рынков производных финансовых инструментов. После завершения этих мер руководство субъекта может внедрять соответствующую систему управления и контроля данных рисков. Ниже представлены три элемента контрольной среды, заслуживающие особого внимания по причине их

возможного воздействия на средства контроля деятельности, связанной с производными инструментами.

- *Указания, исходящие от руководства субъекта или лиц, наделённых руководящими полномочиями.* Руководство субъекта несет ответственность за подготовку указаний, посредством четко выраженной политики в отношении купли, продажи и владения производными инструментами. Такая политика руководства субъекта должна начинаться с четкого формулирования целей в отношении действий по управлению рисками и анализа альтернатив инвестирования и хеджирования, предназначенных для достижения поставленных целей. Политика и процедуры должны быть разработаны с учетом:
  - Уровня квалификации руководства субъекта;
  - Сложности систем внутреннего контроля и мониторинга субъекта;
  - Структуры активов/обязательств субъекта;
  - Способности субъекта поддерживать ликвидность и поглощать убытки капитала;
  - Типы производных финансовых инструментов, которые, по мнению руководства субъекта, будут способствовать достижению его целей; и
  - Использования производных финансовых инструментов, которые, по мнению руководства субъекта, будут соответствовать его целям, например, могут ли производные финансовые инструменты быть использованы в целях спекуляции или хеджирования.

  Политика субъекта в отношении покупки, продажи и владения производными инструментами должна соответствовать тактике субъекта в отношении рисков и опыту лиц, ответственных за осуществление деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами.
- *Распределение обязанностей и назначение персонала.* Деятельность, связанную с производными инструментами, можно разделить по трем функциям:

- Привлечение субъекта к осуществлению сделки (дилинг);
- Осуществление выплат и получение денежных поступлений (расчеты); и
- Правильное отражение всех операций в бухгалтерских записях, включая оценку производных инструментов.

Распределение обязанностей должно осуществляться по этим трем функциям. Если субъект слишком мал для должного распределения функций, руководство субъекта должно принимать активное участие в мониторинге деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами.

Некоторые субъекты ввели четвертую функцию, *контроль риска*, ответственную за представление отчетности и мониторинг деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. Ключевыми вопросами в этой области являются:

- Создание и мониторинг политики по управлению рисками;
- Разработка структур ограничения риска;
- Разработка планов действий при чрезвычайной ситуации и представление портфелей открытых позиций к анализу чувствительности, включая обзоры необычных изменений в позициях; и
- Изучение и анализ новых видов производных инструментов.

В субъектах, где нет отдельного подразделения по контролю за рисками, представление отчетности и мониторинг деятельности, связанной с производными инструментами, может стать компонентом обязанностей бухгалтерии или руководства субъекта.

- *Распространяется ли общая контрольная среда на лица, ответственные за осуществление деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами.* Субъект может практиковать культуру контроля, которая в общем направлена на поддержание высокого уровня внутреннего контроля. Из-за сложности некоторых видов казначейской деятельности или

деятельности, связанной с производными инструментами, эта культура может не распространяться на группу лиц, ответственных за деятельность, связанную с производными финансовыми инструментами. С другой стороны, из-за рисков, связанных с такой деятельностью, руководство субъекта может ужесточить общую контрольную среду субъекта.

37. Некоторые субъекты могут применять мотивирующе–компенсирующую систему для лиц, осуществляющих деятельность, связанную с производными инструментами. В таких ситуациях аудитору следует учесть насколько установленные инструкции, ограничения и средства контроля способны выявить, может ли функционирование такой системы привести к операциям, несоответствующим общим целям, обозначенными руководством субъекта в стратегии управления рисками.

38. Если субъект использует для проведения сделок с производными финансовыми инструментами электронные формы торговли, то следует обратить внимание на безопасность и контроль использования электронной сети.

Цели и процедуры контроля

39. Средства внутреннего контроля за операциями с производными инструментами должны предотвращать или выявлять проблемы, которые препятствуют субъекту в достижении своих целей. Эти цели могут быть связаны с операционной деятельностью, финансовой отчетностью или соблюдением законодательства и нормативных актов, и система внутреннего контроля необходима для предотвращения и выявления проблем в каждой из указанных сфер.

40. В соответствии с МСА 400[7] аудитор должен получить представление о контрольных процедурах, достаточное для планирования аудита. Эффективные процедуры контроля за производными финансовыми инструментами, в основном, включают в себя адекватное распределение обязанностей, мониторинг управления рисками, надзор руководства субъекта и другие принципы политики и процедуры, разработанные субъектом в целях контроля. К целям контроля относятся:

[7] См. сноску 3.

- *Санкционированное исполнение.* Операции с производными инструментами осуществляются в соответствии с утвержденной политикой субъекта.
- *Полная и точная информация.* Информация относительно производных инструментов, включая информацию об их справедливой стоимости, отражается своевременно, в полном объеме и является точной, правильно классифицируется, описывается и раскрывается при вводе в учетную систему.
- *Предотвращение и выявление ошибок.* Искажения, возникшие при обработке информации о производных инструментах, своевременно предотвращаются и выявляются.
- *Непрерывный мониторинг.* Проводится непрерывный мониторинг деятельности, связанной с производными инструментами, с целью признания и оценки событий, влияющих на соответствующие утверждения в финансовой отчетности.

  Оценка: Изменения в стоимости производных инструментов учитываются и раскрываются должным образом для соответствующих лиц с точки зрения функционирования и контроля. Оценка может быть частью непрерывного мониторинга.

Кроме того, при применении производных финансовых инструментов для хеджирования, система внутреннего контроля должна подтвердить соответствие производных инструментов надлежащим критериям учета хеджирования, как при заключении сделки хеджирования, так и на постоянной основе.

41. В зависимости от купли, продажи и владения производными инструментами, уровень совершенства системы внутреннего контроля субъекта будет варьироваться в соответствии с:

- Сложностью производного инструмента и соответствующего неотъемлемого риска -чем сложнее деятельность, связанная с производными инструментами, тем совершенней должна быть система;
- Подверженностью операций с производными инструментами риску в связи с капиталом, используемым субъектом; и

- Объемом операций - чем меньше объем производимых субъектом операций с производными инструментами, тем менее совершенной может быть его система бухгалтерского учета и система внутреннего контроля.

42. По мере совершенствования деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, должна совершенствоваться и система внутреннего контроля. В некоторых случаях субъект расширяет виды финансовой деятельности без внесения надлежащих изменений в систему внутреннего контроля.

43. В крупных субъектах уровень существующих компьютерных информационных систем, как правило, позволяет отслеживать деятельность, связанную с производными финансовыми инструментами, и обеспечивать осуществление расчетов при наступлении сроков погашения. С помощью более совершенных компьютерных систем можно выполнять автоматические проводки по клиринговым счетам для мониторинга движения денежных средств. Надлежащий контроль за обработкой обеспечивает правильное отражение деятельности, связанной с производными инструментами, в учетных записях субъекта. Компьютерные системы могут быть разработаны таким образом, чтобы составлять уведомления для руководства субъекта об исключительных случаях использования производных инструментов с превышением санкционированных лимитов или лимитов, установленных для выбранных контрагентов. Даже усовершенствованные компьютерные системы не могут гарантировать полноту операций с производными инструментами.

44. Производные финансовые инструменты, по своему характеру, могут быть связаны с переводами крупных денежных средств, как со стороны субъекта, так и со стороны контрагента. Чаще всего такие переводы имеют место на дату наступления срока погашения. Во многих случаях, банк получает либо соответствующее платежное поручение, либо уведомление о получении денежных средств. Некоторые субъекты пользуются электронными системами денежных переводов. В этих системах существуют сложные комплексы контроля паролей и сверок, шаблоны стандартных платежей и устройства по пулингу/свопингу наличности. В соответствии с МСА 401 «Аудит в среде компьютеризированной

информационной системы»[8] аудитор должен рассмотреть, каким образом компьютерные информационные системы (КИС) влияют на аудит, и получить представление о значимости и сложности процессов функционирования КИС, а также о доступности данных для применения в аудите. Аудитор должен знакомиться с методами осуществления денежных переводов, с их плюсами и минусами, так как от них зависят риски, которым подвержен субъект, а следовательно, и оценка аудиторского риска.

45. Регулярные сверки являются важным аспектом контроля деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. Официальные сверки должны проводиться на регулярной основе для проверки наличия надлежащего контроля за финансовыми записями, правильности всех проводок, и за наличием адекватной и точной информации о позиции у дилеров, прежде чем дилер может официально приступить к осуществлению сделок от имени субъекта. Сверки должны быть задокументированы и изучены независимым специалистом. Ниже приводятся некоторые наиболее значимые процедуры сверки, относящиеся к деятельности, связанной с производными инструментами.

- Сверка записей дилера с записями, сделанными в результате непрерывного мониторинга, а также с данными о позиции или прибыли и убытках, отраженными в главной бухгалтерской книге.
- Сверка записей вспомогательных бухгалтерских книг, включая компьютеризованную базу данных, с записями в главной бухгалтерской книге.
- Сверка всех клиринговых и банковских счетов и брокерских уведомлений, чтобы проверить, все ли непогашенные статьи должным образом установлены и учтены.
- Сверка бухгалтерских записей субъекта с записями обслуживающих организации, в тех случаях, где это применимо.

---

[8] МСА 401 «Аудит в среде компьютеризированной информационной системы» был отменен в декабре 2004 года, когда МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» вступили в силу.

46. Записи, касающиеся инициирования сделки субъектом, должны ясно отражать характер и цель отдельных операций, а также права и обязанности, возникающие в рамках каждого контракта по производным инструментам. В дополнение к основной финансовой информации, такой как условная сумма, эти записи должны содержать:

- Идентификационные данные дилера;
- Идентификационные данные лица, ведущего запись операции, если это лицо не является дилером;
- Дату и время осуществления операции;
- Характер и цель операции, включая указание на намерения хеджировать базисный коммерческий риск; и
- Информацию о соблюдении требований учета, относящихся к хеджированию, если применимо, например:
    - Признание хеджирования с указанием его типа;
    - Указание критериев, используемых для оценки эффективности хеджа; и
    - Указание того, какая хеджируемая статья участвует в хеджировании.

47. Записи по осуществленным сделкам с производными финансовыми инструментами могут храниться в базе данных, регистре или вспомогательной бухгалтерской книге, которые потом проверяются на точность с помощью независимых подтверждений, полученных от контрагентов. Часто записи по операциям используются для обеспечения учетной информации, включая информацию по раскрытиям в финансовой отчетности, вместе с прочей информацией по управлению рисками, например, отчеты об установлении лимитов, определенных в методиках. Таким образом, важной мерой является наличие надлежащих средств контроля при вводе, обработке и ведении записей по осуществленным сделкам, независимо от того, производится ли это в базе данных, в регистре или вспомогательной бухгалтерской книге.

48. Основным средством контроля за полнотой записей по сделкам с производными финансовыми инструментами является независимое сопоставление подтверждений контрагента с собственными

записями субъекта. Контрагенты должны отправить подтверждения напрямую сотрудникам субъекта, которые независимы от дилеров, для предотвращения сокрытия подтверждений и утаивания операций, и все детали должны быть сверены с записями в системе субъекта. Сотрудники, независимые от дилеров, должны урегулировать несоответствия, содержащиеся подтверждениях, и провести полное расследование в случае отсутствия подтверждений.

Роль службы внутреннего аудита

49. В рамках оценки системы внутреннего контроля аудитор рассматривает роль службы внутреннего аудита. Знания и навыки, необходимые для понимания и аудита производных инструментов, используемых субъектом, отличаются от тех, что требуются в ходе аудита других направлений деятельности субъекта. Внешний аудитор должен рассмотреть, насколько квалификация сотрудников службы внутреннего аудита отвечает требованиям и в состоянии охватить деятельность субъекта, связанную с производными финансовыми инструментами.

50. Во многих субъектах служба внутреннего аудита является важной частью системы контроля рисков, которая позволяет высшему руководству субъекта провести обзор и оценку контрольных процедур, охватывающих применение производных финансовых инструментов. Работа, выполненная службой внутреннего аудита, может помочь внешнему аудитору оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, и следовательно риск системы контроля. Ниже приводятся области, для которых могут потребоваться результаты работы службы внутреннего аудита:

- Подготовка общего обзора объемов применения производных финансовых инструментов;
- Обзор надлежащего характера политики и процедур и их соблюдения руководством субъекта;
- Обзор эффективности контрольных процедур;
- Обзор систем бухгалтерского учета, использованных для обработки операций с производными финансовыми инструментами;
- Обзор систем, относящихся к деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами;

- Обеспечение того, что цели управления производными инструментами полностью понятны всем подразделениям субъекта, особенно, для тех отделов, где вероятность подверженности риску очень высока;
- Оценка того, определяются ли, оцениваются и управляются ли новые риски, связанные с производными финансовыми инструментами;
- Оценка того, соответствует ли бухгалтерский учет производных финансовых инструментов основе представления финансовой отчетности, и, если применимо, отвечают ли производные инструменты, учтенные по правилам учета хеджирования, предусмотренным основой представления финансовой отчетности, условиям взаимоотношений хеджирования; и
- Проведение регулярных обзоров для:
  - Предоставления руководству субъекта подтверждения в том, что операции с производными финансовыми инструментами находятся под должным контролем; и
  - Обеспечения выявления, оценки и управления новыми рисками и использования производных финансовых инструментов для управления этими рисками;

51. Определенные аспекты внутреннего аудита могут быть полезны при определении характера, сроков выполнения и масштаба внешних аудиторских процедур. При возникновении такого случая, в ходе планирования аудита внешний аудитор получает достаточное представление о деятельности службы внутреннего аудита и выполняет предварительную оценку работы службы внутреннего аудита. Когда внешний аудитор намеревается использовать специфическую работу службы внутреннего аудита, внешний аудитор оценивает и проверяет их работу, чтобы подтвердить адекватность работы целям внешнего аудитора. В МСА 610 «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита» приведено руководство для внешнего аудитора при рассмотрении работы службы внутреннего аудита.

Обслуживающие организации

52. Субъекты могут использовать услуги обслуживающих организаций для покупки или продажи производных финансовых инструментов

или ведения учета операций с производными финансовыми инструментами субъекта.

53. Использование услуг обслуживающей организации может укрепить систему контроля за производными финансовыми инструментами. Например, персонал обслуживающей организации может обладать большим опытом работы по производным инструментам, чем руководство субъекта. Использование услуг обслуживающей организации также может обеспечить более широкое распределения обязанностей. С другой стороны, использование услуг обслуживающей организации может повысить риск, связанный с тем, что у нее может существовать иная культура контроля или с тем, что операции могут обрабатываться на некотором отдалении от субъекта.

54. В МСА 402 предоставляются рекомендации для аудитора в тех случаях, когда аудируемый субъект использует услуги обслуживающей организации. В соответствии с МСА 402 при планировании аудита и разработке эффективного аудиторского подхода аудитор должен рассматривать влияние использования услуг обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта. В МСА 402 приводятся дальнейшие рекомендации для аудита субъектов, использующих услуги обслуживающей организации. При применении требований МСА 402 по отношению к обслуживающей организации, задействованной в операциях с производными инструментами, аудитор проверяет, как обслуживающая организация влияет на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта.

55. В связи с тем, что обслуживающие организации зачастую исполняют роль консультанта по вопросам инвестирования, аудитору следует рассматривать риски, связанные с обслуживающими организациями, когда они действуют в качестве консультантов по вопросам инвестирования, включая:

- То, каким образом проводится мониторинг их услуг;
- Наличие процедур по защите целостности и конфиденциальности информации;
- Меры для непредвиденных обстоятельств; и
- Любые вопросы по связанным сторонам, которые могут

возникнуть при заключении обслуживающей организацией собственной сделки с производными инструментами с субъектом, являясь для него в то же самое время связанной стороной.

Риск системы контроля

56. Риск системы контроля - это риск того, что системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не в состоянии своевременно предотвратить, выявить и скорректировать любые искажения сальдо счетов или класса операций, которые являются существенными по отдельности или вместе с искажениями сальдо других счетов или других классов операций.

57. В соответствии с МСА 400[9] после получения аудитором представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, ему необходимо провести предварительную оценку риска системы контроля на уровне утверждений по каждому из существенных сальдо счетов или класса операций. В соответствии с МСА 400 предварительная оценка риска системы контроля в отношении утверждений финансовой отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

    (а) Способен определить средства контроля, которые соответствуют утверждениям, способным предотвратить, обнаружить или исправить существенные искажения; и

    (б) Планирует провести тесты контроля для подтверждения оценки.

58. При разработке аудиторского подхода аудитор должен учесть предварительную оценку риска системы контроля (вместе с оценкой неотъемлемого риска) для определения характера, сроков выполнения и масштаба процедур проверки по существу в отношении утверждений финансовой отчетности.

59. Примеры вопросов, влияющих на оценку аудитором риска системы контроля:

    - Отражают ли политика и процедуры, регламентирующие деятельность, связанную с производными финансовыми инструментами, цели руководства субъекта;

[9] См. сноску 3

- Как руководство субъекта информирует свой персонал о системе контроля;
- Как руководство субъекта получает информацию о производных финансовых инструментах; и
- Как руководство субъекта получает уверенность в том, что средства контроля над производными финансовыми инструментами функционируют должным образом.

60. В соответствии с МСА 400 аудитор, до завершения аудита и на основании полученных результатов процедур проверки по существу и других аудиторских доказательств, должен проверить, подтверждается ли оценка риска системы контроля.

61. Оценка риска системы контроля зависит от аудиторского суждения в отношении качества контрольной среды и выполняемых контрольных процедур. При принятии решения о характере, сроках выполнения и масштабе тестирования средств контроля, аудитор должен рассмотреть следующие факторы:

- Значимость деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, для субъекта;
- Характер, периодичность и объем операций с производными финансовыми инструментами;
- Потенциальный эффект любых недостатков, выявленных в контрольных процедурах;
- Виды тестируемых средств контроля;
- Частота применения этих средств контроля; и
- Доказательства применения.

Тестирование средств контроля

62. В тех случаях, когда оценка риска системы контроля оказывается невысокой, аудитор должен провести тестирование средств контроля для получения свидетельства того, подтверждается ли предварительная оценка риска системы контроля. Несмотря на оценку риска системы контроля аудитором, может случиться так, что субъект осуществляет только ограниченное количество операций с производными инструментами или величина этих инструментов становится существенной для субъекта в целом. В таких случаях более целесообразным будет применение проверки

по существу, иногда в совокупности с тестированием средств контроля.

63. Совокупность, из которой отбираются статьи для детального теста, не ограничивается только бухгалтерскими записями. Статьи для тестирования можно взять из других источников, например, из подтверждений, полученных от контрагентов или из приходной книги, чтобы проверить возможность упущения операций при регистрации.

64. Тестирование средств контроля проводится для получения аудиторских доказательств об эффективности: (а) разработки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть, того, насколько хорошо они разработаны с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений и (б) функционирования средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода. Ключевые процедуры могут включать оценку, для необходимого размера выборки операций, по следующим вопросам:

- Были ли производные финансовыми инструменты использованы в соответствии с согласованной политикой, инструкциями и в пределах установленных лимитов;
- Были ли применены надлежащие процессы по принятию решений; имелось ли ясное представление о причинах заключения отобранных сделок;
- Осуществлялись ли операции с производными инструментами в рамках политики, установленной для таких операций, включая условия, ограничения и операции с иностранными компаниями или связанными сторонами;
- Учитывался ли соответствующий кредитный риск при заключении сделок с контрагентами;
- Своевременно ли измерялись производные финансовые инструменты, и составлялась ли отчетность на предмет подверженности риску, независимо от дилера;
- Были ли отправлены подтверждения контрагентов;
- Были ли должным образом сверены и сопоставлены подтверждения, поступающие от контрагентов;

- Применялись ли те же самые средства контроля к операциям с производными финансовыми инструментами с досрочным погашением или продлением, что и к новым операциям с производными финансовыми инструментами;
- Правильно ли утверждалась цель производного инструмента, в том числе любые последующие изменения, как в случаях с хеджированием или спекуляцией;
- Правильно ли отражались операции, насколько полно и точно они отражались в бухгалтерских записях с последующим отражением во вспомогательной бухгалтерской книге и окончательным отражением в финансовой отчетности; и
- Соблюдалась ли надлежащая безопасность в отношении паролей, необходимых для электронного перевода средств.

65. Примеры тестов средств контроля включают следующее:

- Ознакомление с протоколами собраний лиц, наделённых руководящими полномочиями, субъекта (или Комитета по управлению рисками активов/обязательств или аналогичной группы, если таковые созданы субъектом) для получения доказательств того, что этот орган проводит периодический обзор деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, соответствия установленной политике, а также периодический обзор эффективности хеджирования; и
- Сравнение операций с производными финансовыми инструментами, включая те операции, расчет по которым уже произведен, с принятой субъектом политикой с целью установления их соблюдения. Например, аудитор может:
    - Проверить, были ли операции выполнены в соответствии с полномочиями, предусмотренными политикой субъекта;
    - Проверить, проводился ли анализ чувствительности перед заключением сделки в соответствии с инвестиционной политикой;
    - Проверить операции, чтобы определить, получил ли субъект необходимые утверждения в отношении операций, а также пользовался ли субъект услугами только уполномоченных брокеров или контрагентов;

- Получить от руководства субъекта информацию о том, проводится ли своевременный мониторинг и подготовка отчетов по производным финансовым инструментам и соответствующим операциям, и ознакомиться с подтверждающей документацией;
- Проверить зарегистрированные операции по покупке производных инструментов, включая их классификацию, цены, а также проводки по этим суммам;
- Проверить процесс сверки. Аудитор может проверить, исследуются ли и решаются ли своевременно разницы, выявленные при сверке, пересматриваются и рассматриваются и утверждаются ли сверки руководящим персоналом. Например, организации, осуществляющие большое количество операций с производными инструментами, могут требовать проведения сверок и обзоров на ежедневной основе;
- Протестировать средства контроля за незарегистрированными операциями. Аудитор может проверить подтверждения, полученные от третьей стороны, и решения в отношении исключений, содержащихся в подтверждениях; и
- Проверить контроль за безопасностью и дублированием данных для обеспечения их должного восстановления в чрезвычайных ситуациях. Также аудитор может рассматривать процедуры, принимаемые субъектом для ежегодной проверки и поддержки сайта компьютерных записей.

Процедуры проверки по существу

66. В соответствии с МСА 400[10] аудитор должен рассмотреть оцененные уровни неотъемлемого риска и риска системы контроля при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня. Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска системы контроля, тем больше

[10] См. сноску 3

аудиторских доказательств должен получить аудитор при выполнении процедур проверки по существу.

67. Оценка уровней неотъемлемого риска и риска системы контроля не может быть настолько низкой, чтобы аудитор мог отказаться от применения процедур проверки по существу. Аудитор должен применять процедуры проверки по существу к каждому существенному сальдо счетов и классу операций. Однако, аудитор может не получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения, и соответственно снизить аудиторский риск до приемлемого низкого уровня, выполняя лишь процедуры проверки по существу. Если аудитор не способен снизить аудиторский риск до приемлемого низкого уровня, то в соответствии с МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[11] он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. При этом, в соответствии с МСА 400 аудитор должен незамедлительно сообщить руководству субъекта на должном уровне ответственности о существенных недостатках в разработке и функционировании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые привлекли внимание аудитора .

Существенность

68. В МСА 320 «Существенность в аудите» установлено, что аудитор должен рассматривать существенность как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении отдельных сальдо счетов, классов операций или раскрытий. Аудиторское суждение может включать оценку уровня существенности как по основным разделам баланса, отчета о прибылях и убытках, отчетов о движении денежных средств в отдельности, так и в целом по финансовой отчетности.

69. В соответствии с МСА 320 аудитор должен учитывать вопрос существенности при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур. При планировании аудита трудно оценить существенность в отношении операций с производными

[11] МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» был отменен в декабре 2006 года, когда МСА 700 (Пересмотренный.) «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» вступил в силу.

инструментами, особенно с учетом некоторых характеристик. Существенность не может основываться только на показателях, представленных в балансе, поскольку производные инструменты могут незначительно повлиять на баланс, одновременно представляя собой источник значительных рисков. При оценке существенности аудитор может принять во внимание их потенциальное влияние на сальдо счетов или классы операций в финансовой отчетности. Более сложный производный инструмент или инструмент, имеющий более высокий левередж, вероятнее всего будет оказывать большее влияние на финансовую отчетность, чем более простой инструмент или инструмент с менее высоким левереджем. Наибольшее потенциальное влияние на финансовую отчетность оказывается в том случае, когда лимиты подверженности риску, при осуществлении операций с производными финансовыми инструментами высоки.

Виды процедур проверки по существу

70. Процедуры проверки по существу выполняются для получения аудиторских доказательств для выявления существенных искажений в финансовой отчетности. Существуют два вида процедур: (а) детальные тесты операций или величин сальдо; и (б) аналитические процедуры.

71. При разработке процедур проверки по существу аудитор принимает во внимание:

- *Надлежащий характер бухгалтерского учета.* Первичной задачей аудита является определение через процедуры проверки по существу надлежащего характера учета субъектом производных инструментов;
- *Привлечение сторонней организации.* При планировании процедур проверки по существу в отношении производных инструментов, аудитор проверяет, удерживает ли или обслуживает другая организация производные инструменты субъекта, или и то и другое;
- *Промежуточные аудиторские процедуры.* При проведении процедур проверки по существу до даты составления баланса аудитор рассматривает конъюнктуру рынка в период между датой промежуточной проверки и датой окончания года. Стоимость некоторых производных финансовых инструментов

может измениться за относительно короткий промежуток времени. Чем менее предсказуемой становится эта величина, ее значимость или их структура сальдо счетов, тем менее ценными становятся результаты промежуточных аудиторских процедур.

- *Обычные и необычные операции.* Многие финансовые операции осуществляется на основе контракта, заключаемого между субъектом и его контрагентом на основании достигнутой договоренности. Если операции с производными финансовыми инструментами являются необычными и лежат за рамками нормальной деятельности субъекта, проверка по существу может быть наиболее эффективным средством достижения запланированных целей аудита.
- *Процедуры, выполненные в других областях аудита.* С помощью процедур, выполняемых в отношении других разделов финансовой отчетности, можно получить свидетельство о полноте отражения операций с производными инструментами. К таким процедурам относятся проверка последующих денежных поступлений и платежей и поиск неотраженных обязательств.

Аналитические процедуры

72. В соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» аудитор должен применять аналитические процедуры на этапах планирования и общего обзора аудита. Кроме того, аналитические процедуры можно применять и на других этапах аудита. Аналитические процедуры, как и процедуры по существу, могут дать в ходе аудита производных инструментов информацию о деятельности субъекта, но сами по себе эти процедуры не могут предоставить достаточных доказательств по утверждениям, сделанным в отношении производных инструментов. Сложное переплетение факторов, из которых образуется стоимость данных производных инструментов, зачастую маскирует возможные необычные тенденции.

73. Сотрудники, ответственные за деятельность, связанную с производными финансовыми инструментами, осуществляют детальный аналитический обзор результатов всех видов деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. Эти сотрудники способны заметить воздействие

объемов сделок с производными финансовыми инструментами и колебаний рыночных цен на финансовые результаты деятельности субъекта и проанализировать их благодаря своему ежедневному участию в данном виде деятельности. Аналогично, некоторые субъекты могут использовать аналитические методы при составлении отчетности и мониторинге деятельности. Аудитор может воспользоваться результатами того анализа для более глубокого понимания деятельности субъекта, связанной с производными финансовыми инструментами, при этом аудитор должен убедиться в надежности информации и в том, что она была правильно выделена из бухгалтерских записей лицами с достаточной объективностью, чтобы быть уверенным в том, что представленная информация представляет справедливый взгляд на деятельность субъекта. В случае необходимости, аудитор может прибегнуть к использованию компьютерных программ для облегчения проведения аналитических процедур.

74. Аналитические процедуры могут применяться при оценке конкретной политики управления рисками в отношении производных инструментов, например, лимиты кредитования. Аналитические процедуры также могут применяться при оценке эффективности хеджирования. Например, если субъект использует производные инструменты для своей стратегии хеджирования, и в результате осуществления аналитических процедур выявлены крупные прибыли или убытки, то в эффективности хеджирования можно усомниться, а учет этих операций хеджирования не может быть уместным.

75. Если такой анализ отсутствует, а аудитор желает его осуществить, то эффективность аналитического обзора будет зависеть от того, насколько детализированной и необобщенной будет предоставленная руководством субъекта информация о совершенной деятельности. При наличии такой информации аудитор сможет осуществить необходимый аналитический обзор. При отсутствии информации эффективность аналитических процедур может быть достигнута только в том случае, если они будут рассматриваться в качестве средства выявления финансовых тенденций и взаимоотношений в несложной среде с низкими объемами операций. Это происходит потому, что при увеличении объемов и сложности операций, и при отсутствии детализированной

информации, факторы, влияющие на доходы и расходы, будут таковы, что проведение аудитором значимого анализа окажется сложным, и ценность аналитических процедур, используемых в качестве инструмента аудита, снизится. В подобных ситуациях, аналитические процедуры, вероятнее всего, не выявят применения ненадлежащего порядка учета.

Оценка аудиторских доказательств

76. Оценка аудиторских доказательств в отношении утверждений о производных инструментах требует тщательного рассмотрения, так как утверждения, особенно касающиеся стоимостной оценки, базируются на субъективных допущениях или являются особенно чувствительными к изменениям в допущениях, лежащих в их основе. Например, утверждения в отношении стоимости могут быть основаны на допущении о наступлении будущих событий, которые трудно прогнозировать, или на допущении о наличии обстоятельств, которые будут существовать продолжительное время. Следовательно, компетентные лица могут сделать разные выводы об оценке справедливой стоимости или ее расчетных границах. Кроме того, значительное рассмотрение потребуется при анализе аудиторских доказательств в отношении утверждений, базирующихся на характеристиках производных финансовых инструментов и применимых учетных принципах, включая лежащие в их основе критерии, которые чрезвычайно сложны. В МСА 540 «Аудит расчетных оценок» аудитору предоставляются рекомендации по получению и оценке достаточного компетентного аудиторского доказательства, необходимого для подтверждения существенных расчетных оценок. МСА 620 предоставляет руководство по использованию результатов работы эксперта при проведении проверки по существу.

Процедуры проверки по существу в отношении утверждений

Существование и возникновение

77. Тесты проверки по существу в отношении утверждений о существовании и возникновении производных финансовых инструментов могут включать в себя:
    - Подтверждение от держателя или контрагента в отношении производного инструмента;

- Изучение базовых соглашений и других форм подтверждающей документации, в том числе полученных субъектом подтверждений отчетных сумм на бумажных и электронных носителях;
- Изучение подтверждающей документации в отношении последующей реализации или расчетах после окончания отчетного периода; и
- Запрос и наблюдение.

Права и обязанности

78. Тесты проверки по существу утверждений о правах и обязанностях в отношении производных финансовых инструментов включают:
    - Подтверждение важных условий в отношении производного инструмента со стороны держателя или контрагента; и
    - Изучение базовых соглашений и других форм подтверждающей документации на бумажных и электронных носителях.

Полнота

79. Тесты проверки по существу утверждений о полноте отражения производных инструментов включают:
    - Обращение к держателю производного финансового инструмента или контрагенту с просьбой предоставить подробне данные обо всех производных финансовых инструментах и операциях с ними, осуществленных с субъектом. При отправлении запросов о подтверждении аудитор определяет, какое подразделение организации контрагента является ответственным и является ли респондент ответственным за все аспекты деятельности своего подразделения;
    - Отправку подтверждений нулевого сальдо потенциальным держателям или контрагентам по производным инструментам на предмет проверки полноты отражения производных инструментов в финансовой документации ;
    - Ознакомление с отчетом брокера на предмет существования операций с производными финансовыми инструментами и удерживаемых позиций;

- Обзор полученных от контрагента подтверждений, информация в которых не совпадает с записями, отражающими операцию;
- Обзор нерешенных вопросов, выявленных при сверке;
- Инспектирование соглашений, таких как кредитные и долевые соглашения или контракты на продажу встроенных производных инструментов (порядок учета таких встроенных производных финансовых инструментов определяется основой представления финансовой отчетности);
- Инспектирование документации, относящейся к деятельности после окончания отчетного периода;
- Запрос и наблюдение; и
- Ознакомление с прочей полученной органом управления информацией, например, протоколами собраний лиц, наделённых руководящими полномочиями, другими документами и отчетами, касающимися деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами.

Оценка и измерение

80. Тесты утверждений в отношении стоимости разрабатываются в соответствии с методами оценки, используемыми для измерения и раскрытия. В соответствии с основой представления финансовой отчетности оценивать финансовый инструмент можно на основании затрат, суммы, подлежащей оплате по контракту, или справедливой стоимости. Кроме того, в соответствии с такой основой необходимо делать раскрытия о стоимости производного финансового инструмента с указанием на факт отнесения убытков от обесценения на счет чистых прибылей/убытков до их реализации. Процедуры проверки по существу, проводимые для получения доказательства в отношении оценки производных финансовых инструментов включают:

- Инспектирование документации о цене приобретения;
- Подтверждение от держателя производного финансового инструмента или контрагента;
- Проверка кредитоспособности контрагентов по операциям с производными финансовыми инструментами; и

- Получение доказательств, подтверждающих справедливую стоимость производных финансовых инструментов, оцененных или раскрытых по справедливой стоимости.

81. Аудитор получает доказательства, подтверждающие справедливую стоимость производных финансовых инструментов, оцененных или раскрытых по справедливой стоимости. Методика определения справедливой стоимости может быть различной в зависимости от отрасли, в которой работает субъект, включая основу представления финансовой отчетности, которая может функционировать в данной отрасли, или от характера самого субъекта. Такие различия могут быть связаны с вопросами, касающимися котировок цен на неактивных рынках и существенного снижения ликвидности, контрольных премий и комиссионных выплат и других затрат, связанных с реализацией производных инструментов. Методика определения справедливой стоимости также, зависит от типа актива или обязательства. МСА 540 предоставляет руководство по аудиту расчетных оценок, содержащихся в финансовой отчетности.

82. Рыночные цены на производные финансовые инструменты, котируемые на биржевых и внебиржевых рынках, можно узнать из таких источников, как финансовые периодические издания, биржевые службы и службы ценообразования. Котируемые на рынке цены, для других производных финансовых инструментов можно узнать от брокеров-дилеров, являющихся котирующими участниками рынка по этим инструментам. Если на тот или иной производный инструмент отсутствует котируемая рыночная цена, то расчетную справедливую стоимость можно получить на основе моделей, являющихся интеллектуальной собственностью третьих лиц, или на основе моделей, разработанных или приобретенных субъектом. Если информацию о справедливой стоимости производного инструмента представляет контрагент, то аудитор рассматривает объективность такой информации. В некоторых случаях необходимо получить оценочную справедливую стоимость производных инструментов из независимого дополнительного источника.

83. Котируемые на рынке цены, полученные из периодических изданий или от бирж, как правило, считаются достаточным

доказательством справедливой стоимости производных инструментов. Однако, использование этих цен для тестирования утверждений по оценке может потребоваться особого понимания обстоятельств, при которых сложилась эта котируемая цена. Например, котировки, предоставленные контрагентом для опциона, являющегося производным финансовым инструментом, могут не базироваться на недавних торгах, а лишь указывать проценты. В некоторых ситуациях аудитор может посчитать необходимым получение расчетной справедливой стоимости от брокеров-дилеров или прочих третьих лиц. Аудитор также может посчитать необходимым получение расчетной справедливой стоимости из нескольких источников ценообразования. Необходимость в этом может появиться в том случае, если источник ценообразования связан с субъектом, что снижает объективность информации.

84. Руководство субъекта несет ответственность за оценку стоимости производного инструмента. Если субъект оценивает производный финансовый инструмент, используя модель оценки, то аудитор не действует в качестве оценщика, а суждение аудитора не заменяется суждением руководства субъекта. Аудитор может проверить утверждения о справедливой стоимости, определенной посредством модели, путем применения следующих процедур:

- Оценка обоснованности и надлежащего характера модели. Аудитор должен установить, насколько подтверждаются обоснованность и надлежащий характер использованных рыночных переменных и сделанных допущений. Более того, аудитор должен проверить последовательность использования этих переменных и допущений, и насколько новые условия оправдывают изменения в используемых рыночных переменных и допущениях. Анализ надлежащего характера моделей оценки, а также всех переменных и допущений, использовавшихся в моделях, может потребовать значительного рассмотрения, а также знания методов оценки и рыночных факторов, влияющих на стоимость, и рыночных условий, особенно, в отношении аналогичных финансовых инструментов. Соответственно, аудитор может счесть нужным привлечь специалиста для оценки моделей;

- Расчет стоимости, например, с использованием модели, разработанной аудитором или специалистом, привлеченным аудитором. Пересчет оценки с использованием собственной модели и данных аудитора позволяет ему получить независимый результат, который будет использован для подтверждения обоснованности расчетов, сделанных субъектом;

- Сопоставление справедливой стоимости с последними операциями;

- Проверка чувствительности оценки к изменениям переменных и допущений, в том числе рыночных условий, влияющих на стоимость;

- Инспектирование подтверждающей документации по последующей реализации или расчетам по операции с производным инструментом после окончания отчетного периода для получения дальнейших доказательств оценки, сделанной на дату составления баланса.

85. В рамках некоторых основ представления финансовой отчетности, например МСА 39, предполагается, что справедливую стоимость можно определить практически для всех финансовых активов, в т.ч. производных. Это предположение можно опровергнуть в отношении инвестиций в долевой инструмент (включая инвестиции как долевые инструменты по существу), который не имеет котируемых рыночных цен на активном рынке, и для которых другие методы обоснованной оценки справедливой стоимости абсолютно не подходят или не срабатывают. Это предположение можно опровергнуть в отношении связанных с ними производных инструментов, расчет по которым производится по факту поставки этих не котируемых долевых инструментов. Для тех производных инструментов, для которых опровергается надежное определение справедливой стоимости, и для которых установлен срок погашения, стоимость оценивается исходя из амортизационных затрат с помощью метода эффективной ставки процента. Инструменты, не имеющие установленного срока погашения, оцениваются по себестоимости.

86. Аудитор собирает аудиторские доказательства с целью определения того, не было ли опровергнуто предположение о том, что справедливую стоимость производного финансового инструмента можно надежно установить, и правильным ли образом был произведен учет инструмента в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Если руководство субъекта не может обосновать, почему оно опровергло предположение о возможности достоверно определить справедливую стоимость, то в соответствии с МСА 700[12] аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Невозможность получить достаточные аудиторские доказательства в отношении опровержения предположения означает ограничение масштаба аудита. В этом случае, в соответствии с МСА 700 аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Представление и раскрытие

87. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с основой представления финансовой отчетности, включая достоверное и полное представление и раскрытие результатов операций с производными инструментами и соответствующей учетной политики.

88. Аудитор должен установить, отвечает ли представление и раскрытие информации о производных финансовых инструментах требованиям основы представления финансовой отчетности. Заключение аудитора относительно того, соответствует ли представление информации о производных финансовых инструментах требованиям основы представления финансовой отчетности делается на основании суждения о том, что:

- Принципы бухгалтерского учета отобраны и применены в соответствии с основой представления финансовой отчетности;
- Принципы бухгалтерского учета соответствуют сложившимся обстоятельствам;

[12] См. сноску 11

- Финансовая отчетность, включая сопутствующие примечания, предоставляет информацию по вопросам, которые могут влиять на ее использование, понимание и толкование;
- Раскрытие адекватно для подтверждения того, что субъект полностью соблюдает текущие требования к раскрытию, предусмотренные основой представления финансовой отчетности, по которой предоставляются отчеты о финансовой отчетности, например МСБУ 39;
- Информация, представленная в финансовой отчетности, классифицирована и обобщена в разумной степени и не является чрезмерно детализированной или сжатой; и
- Финансовая отчетность отражает лежащие в основе операции и события таким образом, что представляет финансовое положение, результаты операций и денежные потоки в пределах, которые являются обоснованными и применимыми в отношении финансовой отчетности.

89. Основа представления финансовой отчетности может предусматривать требования к представлению и раскрытию производных финансовых инструментов. Например, некоторые основы представления финансовой отчетности требуют от пользователей производных финансовых инструментов представления обширного раскрытия политики управления рыночным риском, методологии оценки рыночного риска и информации о рыночном риске. Другие основы могут не требовать раскрытия этой информации в рамках финансовой отчетности, но предлагают субъектам раскрыть такую информацию отдельно от финансовой отчетности. В МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» представлены рекомендации по рассмотрению прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность, по которой аудитор не должен предоставлять отчет.

Дополнительные вопросы в отношении хеджирования

90. Для учета операции с производными финансовыми инструментами как операции хеджирования, в соответствии с некоторыми основами представления финансовой отчетности,

например МСБУ 39, до начала операции руководство субъекта должно определить производный финансовый инструмент как инструмент хеджирования, оформив это официально в документах с одновременным описанием: (а) отношений хеджирования, (в) цели управления риском и стратегии предпринимаемого хеджирования, и (с) того, каким образом субъект будет оценивать эффективность инструмента хеджирования применительно к уменьшению потерь от непосредственно связанных с хеджируемым риском изменений справедливой стоимости хеджируемой статьи и денежных потоков от хеджируемой сделки. В соответствии с МСБУ 39 у руководства субъекта должны быть ожидания того, что с помощью хеджирования можно высокоэффективно компенсировать изменения в справедливой стоимости или денежных потоках, увеличивающих риск хеджирования, в соответствии с официальной документацией о стратегии управления рисками при данных конкретных отношениях хеджирования.

91. Аудитор должен собрать аудиторские доказательства, подтверждающие соблюдение руководством субъекта применимых требований учета хеджирования в соответствии с основами представления финансовой отчетности, включая требования об определении производного финансового инструмента как инструмента хеджирования и соответствующего документирования. Кроме того, аудитор должен собрать доказательства, подтверждающие наличие у руководства субъекта ожиданий высокой эффективности хеджирования, как до начала операций, так и непрерывно в процессе исполнения. Если руководство субъекта не подготовило документацию в соответствии с основой представления финансовой отчетности, то финансовая отчетность будет признана как несоответствующая требованиям применимой основы, и, следовательно, в соответствии с МСА 700[13], аудитор должен будет выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Независимо от основы представления финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Таким образом, аудитор может получить документацию, подготовленную субъектом, и аналогичную той, что описана в параграфе 90, и рассмотреть

[13] См. сноску 11

вопрос о получении представлений руководства субъекта в отношении использования и эффективности учета хеджирования субъекта. Характер и объем документации, подготовленной субъектом, меняется в зависимости от сущности хеджируемых статей и инструментов хеджирования. Если аудитор не сможет получить достаточное количество аудиторских доказательств для подтверждения использования руководством субъекта учета хеджирования, то это означает ограничение масштаба аудита и аудитор, в соответствии с МСА 700, должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Представления руководства субъекта

92. В соответствии с МСА 580 «Представления руководства субъекта» аудитор должен получить соответствующие представления от руководства субъекта, включая письменные представления по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если предполагается, что получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства другим путем невозможно. Кроме того, хотя письма-представления руководства субъекта подписываются первыми руководителями субъекта, ответственными за финансовые вопросы (обычно первым руководителем и финансовым директором), аудитору следует получить представления и от лиц, непосредственно ответственных за осуществление деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами. В зависимости от объема и сложности деятельности, связанной с производными финансовыми инструментами, в представлениях руководства субъекта должны быть представлены следующие аспекты:

- Цели руководства субъекта в отношении производных финансовых инструментов, например, в каких целях используется производный инструмент, в целях хеджирования или спекуляции;
- Утверждения, лежащие в основе финансовой отчетности и сделанные в отношении производных финансовых инструментов, например:
    - Записи отражают все операции с производными финансовыми инструментами;

- Идентифицированы все встроенные производные финансовые инструменты;
- Допущения и методология, использованные в моделях оценки производных финансовых инструментов, являются обоснованными;

- Проводились ли все сделки с производными финансовыми инструментами на общих условиях и по справедливой рыночной стоимости;
- Условия операций с производными финансовыми инструментами;
- Не существует ли сторонних соглашений, связанных с производными инструментами;
- Не оформлялись ли субъектом сделки с опционами; и
- Соблюдает ли субъект требования ведения документации, установленные основой представления финансовой отчетности для производных финансовых инструментов, являющихся предварительными условиями для применения учета хеджирования.

93. Иногда, в отношении некоторых аспектов производных финансовых инструментов представления руководства субъекта могут стать единственным аудиторским доказательством; однако, МСА 580 устанавливает, что представления руководства субъекта не могут служить заменой другим аудиторским доказательствам, на получение которых аудитор рассчитывает. Если аудиторские доказательства, на получение которых аудитор рассчитывает, не могут быть им получены, то это может подразумевать ограничение объема аудита, и аудитор должен рассмотреть последствия этого для аудиторского отчета. В этом случае аудитор должен в соответствии с МСА 700[14] выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

[14] См. сноску 11

Обмен информацией с руководством субъекта и лицами, наделёнными руководящими полномочиями

94. После получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и, в случае необходимости, после проведения тестирования средств контроля, аудитор должен решить о каких вопросах следует сообщить руководству субъекта или лицам, наделённым руководящими полномочиями. В соответствии с МСА 400[15] аудитор должен в возможно короткий срок уведомить руководство субъекта соответствующего уровня ответственности о существенных недостатках в организации или функционировании систем бухгалтерского учета или внутреннего контроля, которые привлекли внимание аудитора. В соответствии с МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» аудитор должен рассмотреть аспекты аудита, имеющие значение для управления, возникающие в процессе проведения аудита финансовой отчетности, и своевременно сообщить о них лицам, наделённым руководящими полномочиями. В отношении производных инструментов к таким вопросам относятся:

- Существенные недостатки в организации и функционировании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- Отсутствие понимания со стороны руководства субъекта характера и объема деятельности, связанной с производными инструментами, или связанных с ней рисков;
- Отсутствие комплексной политики, определяющей стратегию и цели использования производных инструментов, включая оперативный контроль, отсутствие определения «эффективности» производных финансовых инструментов, применяемых для хеджирования, отсутствие мониторинга потенциальных рисков и финансовых отчетов; или
- Отсутствие разделения обязанностей.

[15] См. сноску 3

Глоссарий терминов

Управление активами/обязательствами (Asset/Liability Management) - это процесс планирования и контроля, ключевой задачей которого является установление определенных соотношений между активами и обязательствами по составу и срокам погашения.

Базис (Basis) - это разница между ценой хеджируемой статьи и ценой соответствующего инструмента хеджирования.

Базисный риск (Basis risk) - это риск изменения базиса в течение срока действия контракта на хеджирование, таким образом, что соотношение цен между хеджируемой статьей и инструментом хеджирования становится неблагоприятным.

Соглашение о верхнем пределе (Cap) - ряд опционов «колл», совершенных на основании условной суммы. Цена исполнения этих опционов определяет верхний предел процентных ставок.

Закрытие (Close Out) - закрытие или окончательный расчет по финансовой операции.

Обеспечение (Collateral) - активы, предоставленные заемщиком в качестве обеспечения займа или другого кредита; в случае неисполнения заемщиком своих обязательств, обеспечение подлежит аресту и реализации.

Товар (Commodity) - это физическая материя, продукт, например, продукты питания, зерновые и металлы, взаимозаменяемый другими продуктами того же типа.

Корреляция (Correlation) - степень, в которой контрактные цены инструментов хеджирования отражают изменения цен, происходящие в позиции наличного рынка. Фактор корреляции представляет собой возможную эффективность хеджирования инструментов наличного рынка с использованием контракта, по которому финансовый инструмент, подлежащий поставке, отличается от инструмента наличного рынка. Обычно, фактор корреляции устанавливается с помощью регрессивного анализа или другого метода технического анализа поведения рынка.

Контрагент (Counterparty) - встречная сторона сделки с производными инструментами.

Кредитный риск (Credit Risk) - риск невыполнения клиентом или контрагентом своих обязательств в полном объеме при наступлении срока погашения или в любой момент по истечению срока.

Дилер (Dealer) (в целях данного ПМАП) - лицо, которое заключает сделку с производными инструментами от лица субъекта.

Производные инструменты (Derivative) - общий термин, используемый для категоризации широкого спектра финансовых инструментов, стоимость которых «зависит» или «производится» от лежащих в их основе ставок или цен, таких как процентные ставки, обменные курсы, цены на акции и товары. Основы представления финансовой отчетности во многих странах и Международные стандарты финансовой отчетности содержат определения производных инструментов. Например, в Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» дается определение производного инструмента как инструмента:

- Стоимость которого меняется в результате изменения указанной процентной ставки, курса ценной бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, другой переменной (иногда называемой «базисной»);
- Для приобретения которого не требуются первоначальные чистые инвестиции или необходимы небольшие первоначальные чистые инвестиции по сравнению с другими контрактами, которые аналогичным образом реагируют на изменения рыночной конъюнктуры; и
- Расчеты по которому осуществляются в будущем.

Встроенный производный финансовый инструмент (Embedded Derivative Instruments) – подразумеваемые и явно выраженные условия контракта или соглашения, влияющие на некоторые или все денежные потоки, или стоимость другого обмена, предусмотренного контрактом, аналогично производным финансовым инструментам.

Конечный пользователь (End User) - субъект, входящий в финансовую сделку через организованный рынок или брокера, в целях хеджирования, управления активами/обязательствами или спекуляции. Конечными пользователями в первую очередь являются корпорации, государственные организации, институциональные инвесторы и

финансовые учреждения. Деятельность конечных пользователей, связанная с производными финансовыми инструментами, часто относится к производству или использованию данным субъектом товаров.

Биржевые производные инструменты (Exchange Traded Derivatives) - производные инструменты, обращающиеся по стандартизированным правилам на организованных рынках.

Справедливая стоимость (Fair Value)-это сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществляемой на общих условиях.

Соглашение о нижнем пределе (Floor) - серия опционов типа «пут», совершенных на основании условной суммы. Цена исполнения этих опционов определяет нижний предел процентных ставок.

Валютные контракты (Foreign Exchange Contracts) - контракты на предоставление опциона, или с условием произведения обмена активов или обязательств, выраженных в иностранной валюте, в будущем.

Валютный риск (Foreign Exchange Risk) - риск потерь в результате изменения цен на инструменты, выраженных в иностранной валюте, связанного с колебанием валютного курса.

Форвардные контракты (Forward Contracts) - контракт, заключенный между двумя сторонами на покупку или продажу установленного количества финансовых инструментов, иностранной валюты или товаров по оговоренной на дату подписания контракта цене, по которому поставка и расчет осуществляются на установленную дату в будущем.

Форвардное соглашение о процентной ставке (Forward Rate Agreement) -соглашение между двумя сторонами по обмену суммы, определенной разницей в процентных ставках, уплачиваемой в будущем на оговоренную дату, и рассчитываемой на основании разницы между согласованной и справочной процентной ставкой (LIBOR, ставка казначейского векселя и т.п.) на условную основную сумму.

Фьючерсные контракты (Futures Contracts) - биржевые контракты на покупку или продажу оговоренного финансового инструмента, иностранной валюты или товаров на оговоренную дату в будущем или в течение оговоренного срока по оговоренной цене или процентному

доходу.

Хедж (Hedge) - стратегия, которую выбирает субъект для защиты от неблагоприятного изменения цен или процентных ставок в отношении определенных активов, обязательств или ожидаемых операций. Хеджирование используется во избежание или для сокращения рисков путем создания отношений, в результате которых убытки по одним позициям должны компенсироваться в полном объеме или частично прибылью по другим позициям на другом рынке.

Хеджирование (Hedging) *(для целей бухгалтерского учета)* - использование одного или нескольких инструментов хеджирования таким образом, чтобы изменения в их справедливой стоимости частично или полностью компенсировали изменения в справедливой стоимости или потоках денежных средств хеджируемой статьи.

Хеджируемая статья (Hedged Item) - это актив, обязательство, твердое обязательство или ожидаемая будущая сделка, которая; (а) подвергает субъект риску изменений справедливой стоимости или риску изменений будущих потоков денежных средств и (б) для целей учета хеджирования определяется в качестве хеджируемой.

Инструмент хеджирования (Hedging Instrument) *(для целей учета хеджирования)* - это определенный производный инструмент или (в ограниченном числе случаев) другой финансовый актив или обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств которого, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств определенной хеджируемой статьи.

Эффективность хеджирования (Hedge Effectiveness) - это степень, в которой удалось компенсировать изменения в справедливой стоимости или потоках денежных средств, связанных с хеджируемым риском, при помощи инструментов хеджирования.

Процентный риск (Interest Rate Risk) - это риск неблагоприятного изменения стоимости активов, обязательств или потоков денежных средств по процентам в результате изменения процентных ставок.

Процентный своп (Interest Rate Swap) - соглашение между двумя сторонами об обмене процентными выплатами по условной сумме (именуемой условной основной суммой) на оговоренный срок. Чаще

всего встречается процентный своп по обмену потоками платежей с плавающими и фиксированными процентными ставками.

Юридический риск (Legal Risk) - риск того, что юридические или нормативные акты могут лишить юридической силы или иным образом препятствовать исполнению конечным пользователем или его контрагентом своих обязательств в рамках контрактов.

ЛИБОР (LIBOR) - (Лондонская межбанковская ставка) - международная процентная ставка, используемая в качестве общепринятой базовой ставки. Чаще всего она используется в качестве основы перерасчета процентной ставки по финансовым инструментам, таким как ипотеки с пересматриваемыми ставками, ипотечные обязательства под обеспечение или процентные свопы.

Линейные контракты (Linear Contracts) - контракты, предусматривающие обязательные потоки денежных средств на будущую дату.

Ликвидность (Liquidity) – способность финансового инструмента быть свободно конвертируемым в наличные деньги.

Риск Ликвидности (Liquidity Risk) - изменения в возможности продать или распорядиться производным инструментом. Производные инструменты влекут за собой дополнительные риски, связанные с отсутствием достаточного количества контрактов или желающих участвовать в сделке контрагентов, что может затруднить закрытие производного инструмента или заключение компенсирующего контракта.

Маржа (Margin) - (1) это размер депозита, который инвестор должен внести по требованию брокера по ценным бумагам для покупки ценных бумаг в кредит по поручению инвестора. (2) Сумма денег или ценные бумаги, которые покупатель и продавец вносят по фьючерсным контрактам и коротким опционам для выполнения условий контракта, то есть, поставка или прием товаров или аннулирование позиции с помощью последующей зачетной сделки. Товарная маржа не является основным платежом или задатком при покупке товара в кредит, а скорее является контрактной гарантией или гарантийным депозитом.

Дополнительный гарантийный депозит (Margin Call) - требование брокера к клиенту (называется «требование внесения маржи

поддержки») или клиринговой платой членам клиринговой палаты (называется «требование внесения вариационной маржи») о внесении дополнительных средств, наличными или ликвидными ценными бумагами, для обеспечения требования покупки или короткой продажи ценных бумаг, или для покрытия неблагоприятного изменения цен.

Рыночный риск (Market Risk) - риск потерь в результате неблагоприятных изменений в стоимости производных инструментов в связи с изменениями цен на акции, процентных ставок, валютных курсов, цен на товары и прочих рыночных факторов. Процентный и валютный риски являются подгруппами рыночного риска.

Модельный риск (Model Risk) - риск, связанный с несовершенством и субъективностью моделей оценки, применяемых для определения справедливой стоимости производных финансовых инструментов.

Нелинейные контракты (Non-Linear Contracts) - контракты с признаками опционов, где одна сторона приобретает право, но не обязательство, требовать поставки базисной статьи, а вторая сторона поставляет такую статью.

Условная сумма (Notional Amount) - количество валютных единиц, акций, бушелей, фунтов или других единиц, в производном инструменте.

Внебалансовый инструмент (Off-balance Sheet Instrument) - это производный финансовый инструмент, не отраженный на балансе, хотя может быть раскрытым.

Внебалансовый риск (Off-Balance Sheet Risk) - риск убытка, который может понести субъект, превышающий сумму, если таковая имеется, актива или обязательства, признанных на балансе.

Опцион (Option) - контракт, дающий право его держателю (или покупателю), но не обязательство, купить (колл) или продать (пут) специфический или стандартный товар или финансовый инструмент по оговоренной цене в течение оговоренного срока (Американский опцион) или на конкретную дату (Европейский опцион).

Политика (Policy) – положение, утверждаемое руководством субъекта, о том, что должно быть предпринято для осуществления контроля. Методика ложится в основу разработки и применения процедур.

Позиция (Position) - состояние нетто требований и обязательств по финансовым инструментам субъекта.

Ценовой риск (Price Risk) - риск изменения уровня цен, связанный с изменением процентных ставок, валютного курса или других факторов, относящихся к рыночной неустойчивости базисной ставки, индекса или цены.

Управление риском (Risk Management) – использование производных и других финансовых инструментов для увеличения или снижения рисков, связанных с существующими или ожидаемыми операциями.

Анализ чувствительности (Sensitivity Analysis) - общий класс моделей, разработанных для оценки риска потерь в инструментах, чувствительных к рыночному риску, на основе гипотетических изменений рыночных ставок или цен.

Расчетная дата (Settlement Date) - дата, когда производится окончательный расчет по производному инструменту путем поставки или получения базисного продукта или инструмента в обмен на платеж наличными.

Расчетный риск (Settlement Risk) - риск того, что одна сторона по сделке выполняет свои обязательства, не получив соответствующей оплаты со стороны контрагента (неодновременное осуществление платежей).

Риск платежеспособности (Solvency Risk) - риск отсутствия у субъекта достаточных денежных средств для выполнения обязательств по своевременному оттоку денежных средств.

Спекуляция (Speculation) - принятие рискованной позиции для получения максимальной прибыли, например, принятие риска в обмен на возможность получить прибыль от ожидаемых изменений на рынке.

Свопцион (Swaption) – комбинация свопа и опциона.

Временная структура процентных ставок (Term Structure of Interest Rates) -взаимоотношение между процентными ставками с разными сроками. Когда процентные ставки облигаций вычерчиваются графически по срокам, это называется «кривая доходности». Экономисты и инвесторы считают, что форма, которую принимает кривая доходности, отражает будущие рыночные ожидания в отношении процентных ставок и, следовательно, предоставляет

предварительную информацию, относительно состояния кредитно-денежной политики.

Торговля (Trading) - купля- продажа финансовых инструментов для получения краткосрочной прибыли.

Базисный (Underlying) - определенная процентная ставка, стоимость ценных бумаг, цена товара, валютный курс, индекс цен или ставок или другие переменные. Базисной может быть цена или ставка актива или обязательства, но это понятие не является само по себе ни активом, ни обязательством.

Риск оценки (Valuation Risk) - риск неправильного определения справедливой стоимости производного инструмента.

Рисковая стоимость (Value at Risk) - общий класс моделей, предоставляющих вероятностную оценку риска потерь от чувствительных к рыночному риску инструментов в течение периода времени, с выбранной вероятностью возникновения, на основании выбранных интервалов доверия.

Неустойчивость (Volatility) - оценка изменчивости цены актива или индекса.

Подписанный опцион (Written Option) – подписание или продажа опционного контракта, в соответствии с которым продавец опциона должен исполнить контракт, если его держатель примет решение исполнить опцион.

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1013

ЭЛЕКТРОННАЯ КОММЕРЦИЯ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-5
Опыт и знание	6-7
Знание бизнеса	8-18
Определение рисков	19-24
Вопросы внутреннего контроля	25-34
Влияние электронных записей на аудиторские доказательства	35-36

Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1013 «Электронная коммерция и ее влияние на аудит финансовой отчетности» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

Данное Положение предоставляет:

(а)Руководство по применению МСА, в случае, когда субъект использует сеть общего пользования, например Интернет, для электронной коммерции; и

(б) Материал для повышения уровня осведомленности в вопросах аудита финансовой отчетности в этой быстро развивающейся области.

Данное Положение было утверждено КМАП для издания в марте 2002 г.

ЭЛЕКТРОННАЯ КОММЕРЦИЯ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) предназначено для предоставления руководства в помощь аудитору финансовой отчетности субъекта, осуществляющего коммерческую деятельность через компьютеры, подключенные к сети общего пользования, такой как Интернет (электронная коммерция[1]). Руководство, приведенное в данном Положении, в частности связано с применением МСА 300 «Планирование»[2], МСА 310 «Знание бизнеса»[3] и МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля»[4].

2. В данном Положении определены специфические вопросы, предусмотренные в помощь аудитору при рассмотрении значимости электронной коммерции для бизнеса субъекта и влияния электронной коммерции на оценку риска для

---

[1] Термин электронная коммерция используется в данном ПМАП. Термин «электронный бизнес» также широко используется в подобном контексте. Не существует общепринятых определений этих терминов, поэтому электронная коммерция и электронный бизнес используются как взаимозаменяемые понятия. Если предусматривается разделение этих терминов, электронная коммерция иногда используется только в отношении операций (таких как, покупка и продажа товаров и услуг), а электронный бизнес используется в отношении всех видов деятельности, связанных с осуществлением операций или нет, таких как связи и отношения с клиентами. Термин электронная коммерция используется в данном ПМАП. Термин «электронный бизнес» также широко используется в подобном контексте. Не существует общепринятых определений этих терминов, поэтому электронная коммерция и электронный бизнес используются как взаимозаменяемые понятия. Если предусматривается разделение этих терминов, электронная коммерция иногда используется только в отношении операций (таких как, покупка и продажа товаров и услуг), а электронный бизнес используется в отношении всех видов деятельности, связанных с осуществлением операций или нет, таких как связи и отношения с клиентами

[2]. МСА 300 «Планирование» был отменен в декабре 2004 года, когда вступил в силу МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

[3] МСА 310 «Знание бизнеса» был отменен в декабре 2004 года, когда вступил в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений

[4] МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля» был отменен в декабре 2004 года, когда вступили в силу МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» и МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»

формирования мнения о финансовой отчетности. Аудитор не ставит целью формирование мнения или предоставление консультаций по системе электронной коммерции субъекта или по деятельности, осуществляемой им по своему усмотрению.

3. Связь и транзакции, осуществляемые через сети и компьютеры, не являются новшеством для деловой среды, Например, бизнес-процесс часто включает в себя взаимодействие с отдаленным компьютером, использование компьютерной сети или электронный обмен данными (ЭОД). Однако, все более возрастающее использование Интернета для электронной коммерции по схемам «бизнес - клиент», «бизнес - бизнес», «бизнес - правительство» и «бизнес - работник» представляет новые элементы риска для субъекта, которые учитываются аудитором при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

4. Интернет является глобальной системой компьютерных сетей, которая является сетью общего пользования и предоставляет возможность связи с другими субъектами и отдельными лицами по всему миру. Она обеспечивает взаимодействие, т.е. любой компьютер, подключенный к Интернету, может связаться с любым другим компьютером, подключенным к Интернету. Интернет является сетью общего пользования, в то время как частная сеть дает доступ только уполномоченным лицам и субъектам. Использование сети общего пользования влечет за собой особые риски, которые субъект должен оценить. Широкое использование Интернета без должного учета субъектом этих рисков может повлиять на оценку риска аудитором.

5. Хотя данное Положение было разработано в отношении ситуаций, при которых субъект занимается коммерческой деятельностью через сеть общего пользования, такую как Интернет, большинство руководств, содержащихся в нем, также могут быть применены при использовании субъектом частной сети. Таким же образом, несмотря на то, что большая часть данного Положения будет полезна в ходе аудита субъектов, созданных прежде всего для осуществления электронной коммерции (часто называемые «точка ком»), оно не предназначено для охвата всех аудиторских вопросов, которые рассматриваются в ходе аудита таких субъектов.

Навыки и знания

6. Уровень навыков и знаний, необходимых для понимания влияния электронной коммерции на аудит, зависит от сложности электронной коммерции субъекта. Аудитор проверяет, обладает ли персонал, назначенный для работы над проектом, соответствующими знаниями ИТ[5] и Интернет бизнеса, необходимыми для проведения аудита. Если электронная торговля оказывает существенное влияние на бизнес субъекта, то в этом случае могут потребоваться знания информационных технологий (ИТ) и Интернет бизнеса, чтобы:

- Понять степень их влияния на финансовую отчетность:
  - Стратегия и деятельность субъекта по осуществлению электронной коммерции;
  - Технология, используемая для ведения электронной коммерции, а также навыки и знания персонала субъекта по ИТ; и
  - Риски, связанные с осуществлением электронной коммерции субъектом, и подход субъекта к управлению этими рисками, в частности адекватность системы внутреннего контроля, включая инфраструктуру безопасности и сопутствующих средств контроля, поскольку это влияет на процесс представления финансовой отчетности;
- Определить характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур и оценить аудиторские доказательства; и
- Рассмотреть влияние зависимости субъекта от электронной коммерции на его способность продолжать непрерывную деятельность.

---

[5] Международное руководство по образованию (IEG) 11 «Информационные технологии для профессиональных бухгалтеров», выпущенное Комитетом по Образованию МФБ (теперь переименованный в Совет по международным стандартам бухгалтерского образования), в котором определен широкий спектр областей, особые навыки и знания, необходимые для всех бухгалтеров в свете применения ИТ в бизнесе, и которые могут помочь аудитору в определении соответствующих навыков и знаний

7. В некоторых случаях аудитор может принять решение привлечь эксперта, например, если он сочтет нужным проводить тесты средств контроля через попытку взлома уровней безопасности компьютерной системы субъекта (тест на уязвимость или проникновение). При привлечении эксперта аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства тому, что такая работа адекватна целям аудита в соответствии с МСА 600 «Использование работы эксперта». Аудитор также рассматривает, насколько работа эксперта согласуется с работой других специалистов по аудиту, и какие процедуры проводятся в отношении рисков, выявленных в результате работы эксперта.

Знание бизнеса

8. В МСА 310[6] есть требование о том, чтобы аудитор приобрел достаточный объем знания бизнеса, которое дало бы ему возможность определения и понимания событий, транзакций и действий, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность или аудиторский отчет. Знание бизнеса включает в себя общее знание экономики и отрасли, в которой работает субъект. Рост электронной коммерции может оказать существенное влияние на традиционную среду бизнеса субъекта.

9. Знания аудитора в отношении бизнеса играют решающую роль в оценке значимости электронной коммерции для бизнеса субъекта и влияния на аудиторский риск. Аудитор учитывает изменения в бизнес - среде субъекта, которые можно отнести к электронной коммерции, а также предпринимательские риски, связанные с электронной коммерцией, определяя их на основании степени их влияния на финансовую отчетность. Хотя аудитор получает много сведений при опросах лиц, ответственных за финансовую отчетность, также может быть полезен опрос лиц, непосредственно участвующих в осуществлении электронной коммерции субъекта, таких как начальник информационного отдела или лицо, занимающее подобную должность. При получении или обновлении знаний о бизнесе субъекта аудитор учитывает их влияние на финансовую отчетность:

---

[6] См. сноску 3.

- Коммерческая деятельность субъекта и отрасль (параграфы 10-12);
- Стратегия субъекта в отношении электронной коммерции (параграф 13);
- Объем деятельности субъекта по электронной коммерции (параграфы 14-16); и
- Соглашения субъекта по аутсорсингу (параграфы 17-18).

Ниже каждый из этих вопросов рассматривается в отдельности.

Виды коммерческой деятельности субъекта и отрасль

10. Электронная коммерческая деятельность может быть дополнением к традиционной деятельности субъекта. Например, субъект может использовать Интернет для реализации обычной продукции (такой как книги или компакт-диски), поставляемой традиционными способами по контракту, заключенному через Интернет. В противоположность этому электронный метод коммерческой деятельности может представлять собой новую линию бизнеса, когда субъект может использовать свой веб-сайт для продажи и поставки электронной продукции через Интернет.

11. В Интернете нет четкой, фиксированной географической сетки поставок, которой традиционно характеризуется физическая торговля многими товарами и услугами. Во многих случаях, в особенности, когда товары или услуги могут быть предоставлены через Интернет, электронный метод коммерции смог снизить или устранить многие ограничения, связанные со временем и расстоянием.

12. Некоторые отрасли более благоприятны для использования методов электронной коммерции, поэтому электронная коммерция в этих отраслях более развита. В случаях, когда отрасль субъекта находится под существенным влиянием электронной коммерции через Интернет, предпринимательские риски, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность, могут оказаться значительно выше. Отрасли, которые используют электронную коммерцию, включают следующие:

- Программное обеспечение компьютеров;
- Торговля ценными бумагами;
- Банковское дело;
- Услуги по туризму;
- Книги и журналы;
- Музыкальные записи;
- Рекламный бизнес;
- Средства массовой информации; и
- Образование.

Кроме того, многие другие отрасли во всех секторах бизнеса были существенно подвержены влиянию электронной коммерции.

Стратегия субъекта в отношении электронной коммерции

13. Стратегия субъекта в отношении электронной коммерции, включая методы использования ИТ для электронной коммерции и оценку субъекта в отношении приемлемых уровней риска, может повлиять на безопасность финансовой документации, полноту и достоверность подготовленной финансовой информации. Вопросы, которые могут иметь отношение к аудиту при рассмотрении стратегии субъекта в отношении электронной коммерции в контексте представления аудитора о контрольной среде, включают следующее:

    - Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями, в рассмотрении вопроса согласования электронной коммерческой деятельности с общей бизнес стратегией субъекта;
    - Поддерживает ли электронная коммерция новую деятельность субъекта или направлена на увеличение эффективности существующих видов деятельности или охват новых рынков для существующих видов деятельности;
    - Источники доходов субъекта и как они меняются (например, как субъект действует - в роли основного звена или агента по продаже товаров и услуг);

- Оценка руководством субъекта влияния электронной коммерции на доходы субъекта и на его финансовые потребности;
- Отношение руководства субъекта к рискам и как это может отразиться на профиле рисков субъекта;
- Масштабы потенциальных возможностей и рисков электронной коммерции, определенные руководством субъекта в документально оформленной стратегии, которые регулируются через надлежащие средства контроля или необходимость внедрения узкоспециализированных разработок в электронную коммерцию в ответ на появившиеся возможности и риски ; и
- Обязательства руководства субъекта по соблюдению определенного Корпоративного Кодекса или программ защиты веб-сайта.

Масштабы деятельности субъекта по электронной коммерции

14. Различные субъекты используют методы электронной коммерции по-разному. Например, электронная коммерция может быть использована:
    - Только для предоставления сведений о субъекте и его деятельности, которые могут получить третьи стороны, такие как инвесторы, заказчики, поставщики, источники финансирования и сотрудники;
    - Для облегчения операций с постоянными заказчиками через Интернет;
    - Для доступа к новым рынкам и новым клиентам путем предоставления информации и обработки операций через Интернет;
    - для доступа к провайдерам сервера приложений (ASP); и
    - Для создания совершенно новой модели бизнеса
15. Масштабы использования электронной коммерции влияют на характер рисков, которые должны быть выявлены субъектом. При наличии у субъекта своего веб-сайта могут возникнуть проблемы

безопасности. Даже при отсутствии интерактивного доступа у третьих сторон, страницы, предназначенные только для предоставления информации, могут стать средством доступа к финансовым учетным записям субъекта. При использовании веб-сайта для ведения операций с партнерами по бизнесу или при высоко интегрированных системах инфраструктура безопасности и сопутствующие средства контроля должны использоваться более обширно (см. параграфы 32-34).

16. С ростом уровня вовлечения субъекта в электронную коммерцию и ростом сложности и интеграции внутренних систем, увеличивается вероятность отличия новых методов операций от традиционных форм бизнеса, которые приведут к возникновению новых видов рисков.

Соглашения субъекта по аутсорсингу

17. Многие субъекты не имеют технических экспертов по установке и эксплуатации внутренних систем, предназначенных для осуществления электронной коммерции. Такие субъекты могут зависеть от обслуживающих организаций, таких как Провайдеры интернет услуг (ISP), Провайдеры сервера приложений (ASP) и компании по хостингу данных, для обеспечения большинства или всех потребностей электронной коммерции, связанных с ИТ. Субъект также может использовать услуги обслуживающих организаций для выполнения прочих различных функций, связанных с его деятельностью по электронной коммерции, таких как выполнение заказа, доставка грузов, работа колл-центров и некоторые функции по бухгалтерскому учету.

18. При привлечении субъектом обслуживающих организаций определенные принципы политики, процедуры и записи, осуществляемые обслуживающей организацией, могут входить в круг вопросов, рассматриваемых при аудите финансовой отчетности субъекта. Аудитор рассматривает соглашения по аутсорсингу, заключенные субъектом, для определения действий субъекта в отношении рисков, связанных с деятельностью привлеченной стороны. В МСА 402 «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций» дается

руководство по оценке влияния обслуживающего субъекта на риск системы контроля.

Определение рисков

19. Руководство субъекта сталкивается со множеством предпринимательских рисков, связанных с деятельностью субъекта по электронной коммерции, включая:

- Потерю целостности операции, влияние которой может быть усугублено отсутствием адекватного аудиторского следа на бумажных носителях или в электронной форме;
- Распространенные риски безопасности, связанные с электронной коммерцией, включая вирусную атаку и возможную подверженность субъекта мошенничеству со стороны клиентов, сотрудников и других лиц в результате их несанкционированного доступа к информации;
- Неправильную учетную политику в отношении, например, капитализации таких затрат, как расходы на разработку веб-сайта, неправильное понимание сложных контрактных соглашений, рисков передачи прав собственности, перевода иностранной валюты, резервов на гарантии и возвраты и вопросы признания доходов:
    - Действует ли субъект в качестве основного звена или агента, и подлежит ли признанию валовой объем продаж или только комиссионные;
    - Предоставлено ли место на веб-сайте субъекта для рекламы других субъектов; как определены и оплачены доходы (например, посредством бартерных операций);
    - Применение скидок при оптовой продаже, а также первоначальных предложений (например, стоимость необлагаемых товаров составляет такую-то сумму); и
    - Смена отчетных периодов (например, продажа признается только после совершения поставки товаров и услуг).
- Несоблюдение требований налогообложения, других законодательных и нормативных актов, в частности, если операции по электронной коммерции через Интернет осуществляются за пределами страны;

- Неспособность обеспечения обязательности выполнения контрактов, заключенных только электронным методом;
- Излишнее доверие к методам электронной коммерции, когда существенная часть бизнеса и других операций осуществляется через Интернет; и
- Сбой или «отказ» систем и инфраструктур.

20. Субъект оценивает определенные предпринимательские риски, возникающие в связи с осуществлением электронной коммерции, путем внедрения соответствующих инфраструктур безопасности и применения соответствующих средств контроля, которые обычно включают следующие меры:
    - Проверка подлинности заказчика и поставщика;
    - Обеспечение целостности операций;
    - Получение согласия на условия торговли, включая соглашение на условия поставки и условий кредита, а также процессов разрешения спорных вопросов, которые дают возможность для отслеживания операций и процедур, обеспечивающих невозможность отказа стороны в последующем от согласованных условий, указанных в контракте (процедуры невозможности отказа).
    - Получение оплаты или обеспечения в отношении кредитных средств клиентов; и
    - Установление протоколов конфиденциальности и защиты информации.

21. Аудитор применяет полученные знания бизнеса для определения событий, операций и действий, связанных с предпринимательскими рисками, возникающими в результате деятельности субъекта по электронной коммерции, которые, по мнению аудитора, могут привести к существенному искажению финансовой отчетности или существенно повлиять на аудиторские процедуры или на аудиторский отчет (заключение).

Аспекты законодательства и нормативных актов

22. До сих пор не существует всеобъемлющей международной правовой основы электронной коммерции и эффективной инфраструктуры в обеспечение этой основы (электронные подписи, реестры документов, механизмы решения споров, защита потребителя и пр.). Правовые основы признания электронной коммерции различных юрисдикций отличаются друг от друга. Тем не менее, руководству субъекта следует рассмотреть аспекты законодательства и нормативных актов, связанные с деятельностью субъектов по осуществлению электронной коммерции, например, есть ли у субъекта адекватные механизмы для признания обязательств по налогообложению, в частности налогов с продаж или НДС в различных юрисдикциях. Факторы, которые могут повлиять на налогообложение операций в области электронной коммерции, включают:

    - Место юридической регистрации субъекта;
    - Место осуществления физических операций;
    - Местонахождение веб-сервера;
    - Место отправки товаров и оказания услуг; и
    - Местонахождение клиентов или место доставки товаров и услуг.

    Это все места могут находиться в разных юрисдикциях. Здесь может возникнуть риск того, что налоговые обязательства по международным операциям должным образом не признаются.

23. Аспекты законодательства или нормативных актов, которые могут быть особенно связаны с электронно-коммерческой средой, включают следующее:

    - Соблюдение национальных и международных требований о конфиденциальности информации;
    - Соблюдение национальных и международных требований для регулируемых отраслей;
    - Исковая сила контрактов;

- Законность определенных видов деятельности, например, азартные игры по Интернету;
- Риск отмывания денег; и
- Нарушения прав интеллектуальной собственности.

24. В соответствии с МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» при планировании и проведении аудиторских процедур, а также при оценке и представлении отчетов по результатам, аудитор должен признать, что несоблюдение субъектом требований законодательства и нормативных актов может существенно повлиять на финансовую отчетность. В МСА 250 также предусмотрено требование о том, что для планирования аудита аудитор должен получить общее представление о нормативно-правовой основе, применимой в отношении субъекта и отрасли, а также того том, как субъект соблюдает требования этих основ. Такая основа, в конкретных ситуациях с субъектом, может включать определенные требования законодательства и нормативных актов в отношении деятельности по осуществлению электронной коммерции. Хотя в МСА 250 признается, что аудит не рассчитан на обнаружение несоблюдения всех законов и нормативных актов, тем не менее, аудитор должен выполнить процедуры, чтобы помочь в определении фактов несоблюдения данных законов и нормативных актов в тех случаях, когда они должны соблюдаться при подготовке финансовой отчетности. При возникновении вопросов, связанных с соблюдением законодательства и нормативных актов, которые, в соответствии с суждением аудитора, могут привести к существенному искажению финансовой отчетности или имеют существенное влияние на аудиторские процедуры или аудиторский отчет (заключение), аудитор проверяет, как руководство субъекта отреагировало на возникший вопрос. В некоторых случаях при рассмотрении вопросов, связанных с соблюдением законодательства и нормативных актов, которые возникают в связи с деятельностью субъекта по осуществлению электронной коммерции, может потребоваться консультация юриста- эксперта в области электронной коммерции.

Вопросы внутреннего контроля

25. Средства внутреннего контроля могут уменьшить многие из рисков, связанных с электронной коммерцией. В соответствии с МСА 400[7] аудитор рассматривает контрольную среду и контрольные процедуры, применяемые субъектом в отношении электронной коммерции в той степени, в которой они относятся к утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности. В некоторых случаях, например, при высокой автоматизации систем электронной коммерции, когда высоки объемы операций, или когда электронное доказательство, составляющее аудиторский след, не сохранилось, аудитор может вынести определение о том, что невозможно снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, используядля этого только процедуры проверки по существу. В таких случаях чаще всего используются СААТ (см. ПМАП 1009 «Компьютеризованные приемы аудита» [8]).

26. Кроме вопросов, касающихся безопасности и целостности операций, а также корректировки процесса, перечисленные ниже аспекты внутреннего контроля имеют особое значение для деятельности субъекта по осуществлению электронной коммерции:
    - Сохранение целостности контрольных процедур в быстро меняющейся электронно-коммерческой среде; и
    - Обеспечение доступа к соответствующим учетным записям для удовлетворения потребностей субъекта и целей аудита.

Безопасность

27. Инфраструктура безопасности субъекта и соответствующие средства контроля являются особо важными характеристиками его системы внутреннего контроля, когда посторонние лица (стороны) могут проникнуть в информационную систему субъекта, используя сеть общего пользования, такую как Интернет. Степень защищенности информации зависит от того, насколько

---

[7] См. сноску 4.

[8] ПМАП 1009 «Компьютеризованные приемы аудита» было отменено в декабре 2004 года.

удовлетворены требования по ее автоматизации, аутентичности, конфиденциальности, целостности, безотказности системы ее защиты.

28. Субъект с помощью своей инфраструктуры безопасности и соответствующих средств контроля, как правило, управляет рисками безопасности в отношении учета и обработки операций по электронной коммерции. Инфраструктура безопасности и соответствующие средства контроля могут включать в себя политику безопасности информации, оценку риска информационной безопасности, а также стандарты, меры, практику и процедуры, в рамках которых внедряются и поддерживаются отдельные системы, включая физические мероприятия, а также логические, и другие технические средства безопасности, такие как определители пользователей, пароли и межсетевые экраны. В зависимости от степени их отношения к утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности, аудитор рассматривает следующие вопросы:

- Эффективное использование межсетевых экранов и антивирусных программ для защиты ее систем от проникновения несанкционированных или вредных программных обеспечений, данных или других электронных материалов;
- Эффективное использование кодирования, включая:
  - Соблюдение конфиденциальности и безопасности передачи данных, например, через санкционирование ключей декодирования; и
  - Предотвращение злоупотребления технологией кодирования, например, посредством контроля и защиты частных ключей декодирования.
- Контроль за разработкой и внедрением систем, используемых для поддержки электронной коммерции;
- Остаются ли эффективными средства контроля безопасности в свете появления новых технологий, которые могут быть использованы для атаки на Интернет; и
- Поддерживает ли контрольная среда внедряемые контрольные

процедуры. Например, несмотря на то, что некоторые средства контроля, такие как системы кодирования, основанные на цифровом сертификате, могут быть передовыми в техническом отношении, они могут оказаться неэффективными при их эксплуатации в неадекватной контрольной среде.

Целостность операции

29. Аудитор проверяет полноту, точность, своевременность и наличие разрешения на информацию, предоставляемую для учета и обработки в финансовых записях субъекта (целостность операций). Характер и уровень сложности деятельности субъекта по осуществлению электронной коммерции, влияют на характер и степень рисков, связанных с учетом и обработкой операций по электронной коммерции.

30. Аудиторские процедуры в отношении целостности информации в системе бухгалтерского учета операций по электронной коммерции в большей степени касаются оценки надежности систем используемых для перехвата и обработки такой информации. В сложной системе исходные действия, например, прием заявки заказчика по Интернету, автоматически запускают другие действия по обработке операции. Поэтому, в противовес аудиторским процедурам, выполняемым в отношении традиционных видов бизнеса, в которых обращается отдельное внимание на процессы контроля, относящиеся к каждой стадии перехвата и обработки информации, при выполнении аудиторских процедур в отношении сложной системы электронной коммерции часто внимание обращается на автоматический контроль за целостностью операций при их перехвате и последующей немедленной автоматической обработкой информации.

31. В электронно-коммерческой среде средства контроля за целостностью операций часто разрабатываются таким образом, чтобы:

- Подтвердить ввод информации;
- Предотвратить дублирование или пропуск операций;
- Обеспечить предварительное согласование условий торговли до обработки заявки, включая условия поставки и условия

кредитования, которые могут потребовать, например, получения оплаты при размещении заказа;

- Различить просмотр клиентов и размещение заказов, обеспечить невозможность отказа клиента от своего согласия с оговоренными условиями (невозвратность), а также обеспечить заключение сделок, при необходимости, только с утвержденными сторонами;
- Предотвратить неполноту обработки информации путем обеспечения завершенности и учета всех действий (например, в отношении операции по бизнесу клиента: заказ принят, оплата совершена, товары/услуги предоставлены и бухгалтерские записи обновлены) или отказа от выполнения заказа в случае, если не все действия завершены и учтены;
- Обеспечить соответствующее распределение деталей операций по многочисленным системам сети (например, при централизованном сборе данных и их передаче разным менеджерам по ресурсам для осуществления операции); и
- Обеспечить надлежащее хранение, безопасность и дублирование учетных записей.

Корректировка процесса

32. Корректировка процесса касается способов интеграции различных ИТ систем друг с другом и их функционирование как единой системы. В электронно-коммерческой среде важно, чтобы операции, генерированные с веб-сайта субъекта, были должным образом обработаны внутренними системами субъекта, такими как система бухгалтерского учета, системы управления работы с клиентами и системы управления запасами (часто известные под названием «бэк офис»). Многие веб-сайты не интегрированы автоматически с внутренними системами.

33. Методы перехвата и передачи операций по электронной коммерции в систему бухгалтерского учета субъекта могут повлиять на следующие факторы:

- Полноту и точность обработки операций и хранение информации;

- Определение сроков признания доходов от продаж, закупок и других операций; и
- Определение и учет спорных операций.

34. Когда применимо к утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности, аудитор рассматривает средства контроля, регулирующие интеграцию операций по электронной коммерции с внутренними системами, и средства контроля над изменениями систем и преобразованием данных для автоматизации корректировки процесса.

Влияние электронных записей на аудиторские доказательства

35. Учетные записи на бумажных носителя в отношении операций по электронной коммерции могут не оформляться, а электронные учетные записи могут быть уничтожены или изменены намного легче, чем записи на бумажных носителях, не оставляя следов уничтожения или изменения. Аудитор рассматривает адекватность политики по обеспечению безопасности информации и применяемые средства контроля целям предотвращения несанкционированных изменений в системе бухгалтерского учета или записях, а также в системах, предоставляющих сведения для системы бухгалтерского учета.

36. Аудитор может провести тест средств автоматического контроля, таких как проверки целостности записей, электронные штампы с датами, цифровые подписи или контроль версий, при рассмотрении целостности электронных доказательств. В зависимости от оценки таких средств контроля, аудитор также может рассмотреть необходимость в проведении дополнительных процедур, таких как подтверждение деталей операции или сальдо счетов третьими сторонами (см. МСА 505 «Внешние подтверждения») .

ПОЛОЖЕНИЕ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ 1014

ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА О СОБЛЮДЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Данное Положение является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1
Финансовая отчетность, подготовленная исключительно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности	2-4
Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и национальной основой представления финансовой отчетности	5-7
Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с национальной основой представления финансовой отчетности с раскрытием степени соответствия Международным стандартам финансовой отчетности	8-11

Данное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1014 «Заключение аудитора о соблюдении Международных стандартов финансовой отчетности» должно рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия ПМАП.

Данное Положение выпущено в виде дополнения к МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[1] .

[1] МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» был отменен в декабре 2006 года, когда вступили в силу МСА 700 (Пересмотренный) «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения» и МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

Оно не устанавливает никаких новых основных принципов или важных процедур. Данное Положение предназначено для оказания помощи аудиторам и для развития хорошей практики, путем предоставления руководства по применению МСА 700, когда финансовая отчетность составляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) или содержит ссылки на МСФО. Степень приемлемости любого пункта данного ПМАП в конкретном случае, зависит от суждения аудитора в свете требований МСА 700 и обстоятельств, сложившихся у субъекта.

Данное ПМАП утверждено КМСАВУ в марте 2003 года для издания 1 июня 2003 года.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА О
СОБЛЮДЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. В МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» говорится, что целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить свое мнение относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[2] определяет стандарты и приводит руководство в отношении формы и содержания аудиторского отчета (заключения). В частности, параграф 17 МСА 700 требует, чтобы аудиторский отчет (заключение) четко указывал основу представления финансовой отчетности. Целью данного Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) является предоставление дополнительного руководства аудитору при выражении им мнения о финансовой отчетности, которая, по утверждению руководства субъекта, подготовлена:

   (а) Исключительно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО);

   (б) В соответствии с МСФО и национальной основой представления финансовой отчетности; или

   (в) В соответствии с национальной основой представления финансовой отчетности с раскрытием степени соответствия МСФО.

   Руководство, предоставленное в данном Положении, может быть применено, при необходимости адаптированное, для составления отчета о том, была ли финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой представления финансовой отчетности, отличной от МСФО (например, финансовая отчетность, которая, по утверждению руководства субъекта, подготовлена в соответствии с двумя разными национальными основами представления финансовой отчетности). Данное ПМАП не устанавливает никаких

[2] См. сноску 1

новых требований по аудиту финансовой отчетности и не устанавливает никаких исключений в отношении требований МСА 700.

Финансовая отчетность, подготовленная исключительно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

2. Примеры основаны на финансовой отчетности субъектов, утверждающих, что выпускаемая ими финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО, хотя фактически она отвечает не всем требованиям МСФО. В Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 1 «Представление финансовой отчетности» определены требования, которые должны быть выполнены субъектом прежде, чем его финансовую отчетность можно будет рассматривать, как подготовленную в соответствии с МСФО. В частности, в Стандарте четко указано, что финансовая отчетность не может считаться подготовленной в соответствии с МСФО до тех пор, пока она не будет отвечать всем требованиям МСФО. Примеры, такие как нижеследующие описания основы для подготовки финансовой отчетности, иллюстрируют финансовую отчетность, которая не была подготовлена в соответствии с МСФО:

   - В финансовой отчетности указывается, что она подготовлена в соответствии с МСФО, однако далее излагаются определенные существенные отклонения от них. Например, в примечании, описывающем применимую учетную политику, говорится, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО за исключением нераскрытия продаж по географическим сегментам.
   - В финансовой отчетности описываются специфические требования МСФО, которые применяются субъектом при подготовке финансовой отчетности, но они не включают все требования, применяемые в отношении субъектов, полностью соблюдающих требования МСФО.
   - В финансовой отчетности указывается на частичное соответствие МСФО без ссылки на специфические отклонения.

Например, в примечании, описывающем применимую учетную политику, говорится, что финансовая отчетность «основывается на» или «соответствует основным требованиям» или «подготовлена в соответствии с требованиями по учету» МСФО.

3. Безусловно-положительное мнение может быть выражено только в том случае, если аудитор в состоянии дать заключение о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Во всех других случаях аудитор должен отказаться от выражения мнения, выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от характера обстоятельств. Соответственно, аудитор не должен выражать безусловно-положительное мнение, указывающее на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО, если финансовая отчетность содержит какое-нибудь отклонение от МСФО и такое отклонение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность[3]. Если аудитор заявляет о соответствии финансовой отчетности требованиям МСФО и наличии в финансовой отчетности существенного отклонения от МСФО, тогда подобное отклонение от МСФО вызовет разногласие с руководством субъекта в отношении приемлемости выбранной учетной политики, метода ее применения или адекватности раскрытий в финансовой отчетности. В параграфах 36-40 МСА 700[4] дается руководство относительно принятия решения о выражении мнения с оговоркой

[3] В Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 1 «Представление финансовой отчетности» говорится, что в крайне редких случаях, когда руководство субъекта делает заключение о том, что соответствие требованиям стандарта или Интерпретации вызовет такое искажение информации, которое будет противоречить цели финансовой отчетности, определенной в *Основе,* субъект должен отклониться от выполнения этого требования, как это описано в МСБУ 1, если соответствующая нормативная основа предусматривает, или иным образом не запрещает, такое отклонение. Отклонение от требований определенного Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО), допущенное в соответствии с положениями МСБУ 1, не представляет собой в данном случае отклонение от МСФО.

[4] См. сноску 1

или отрицательного мнения и информации, которую необходимо включить в аудиторский отчет (заключение).

4. Если в аудиторском отчете (заключении) содержатся какие-нибудь оговорки или ограничения по описанию основы представления финансовой отчетности, это не соответствует требованиям параграфа 17 МСА 700 о том, что аудиторский отчет (заключение) должен четко указывать на основу представления финансовой отчетности, используемую при подготовке финансовой отчетности. Например, параграф с выражением мнения, указывающий, что «финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд и по существу соответствует Международным стандартам финансовой отчетности» не соответствует требованиям МСА 700.

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и национальной основой представления финансовой отчетности

5. В примечании, описывающем используемую учетную политику, может быть сказано, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО и национальной основой представления финансовой отчетности. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с более чем одной основой финансовой отчетности, то в этом случае она должна соответствовать каждой из указанных основ по отдельности. Комплект финансовой отчетности, подготовленный в соответствии с одной основой представления финансовой отчетности и содержащий примечание или дополнительное заявление, в котором указаны результаты сверки с результатами отчетности, которые будут показаны в соответствии с другой основой представления финансовой отчетности, не считается подготовленным в соответствии с другой основой. Это связано с тем, что финансовая отчетность не включает всю информацию в соответствии с требованиями другой основы. Финансовая отчетность должна одновременно соответствовать обеим основам представления финансовой отчетности и без какой-либо нужды в сверочном отчете, если она будет рассматриваться как подготовленная в соответствии с обеими основами. На практике, одновременное соответствие финансовой отчетности

МСФО и национальной основе представления финансовой отчетности невозможно, до тех пор, пока в стране в качестве национальной основы представления финансовой отчетности не будут приняты МСФО или не будут устранены все барьеры для соответствия МСФО.

6. Аудитору полезно обсудить с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, финансовую отчетность, в которой указано, что она подготовлена в соответствии с МСФО и с национальной основой представления финансовой отчетности. Целью такого обсуждения является информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, о вероятности выражения мнения с оговоркой или отрицательного мнения относительно соответствия одной или обеим основам представления финансовой отчетности, в виду того, что одновременное соблюдение всех требований МСФО и национальной основы представления финансовой отчетности является невозможным. В таких случаях аудитор рекомендует руководству субъекта подготовить финансовую отчетность только в соответствии с одной из основ, с учетом любых требований соответствующих законов и нормативных актов. В аудиторском отчете (заключении) указывается, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной данной основой представления финансовой отчетности.

7. Если руководство субъекта настаивает на указании того, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО и с национальной основой представления финансовой отчетности, то аудиторский отчет (заключение) должен выражать мнение о соответствии обеим основам. Тем не менее, аудитор должен рассматривать каждую основу представления финансовой отчетности по отдельности. В случае несоответствия одной из основ, не касающегося другой основы, аудитор выражает безусловно-положительное мнение в отношении соответствия данной основе, и выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение относительно только одной основы. Если аудитор считает, что несоответствие одной из основ является причиной несоответствия финансовой отчетности требованиям другой

основы, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение относительно соответствия требованиям обеих основ. Ниже приводится образец аудиторского отчета (заключения), который составляется в том случае, если аудитор считает, что финансовая отчетность соответствует, во всех существенных аспектах, национальной основе представления финансовой отчетности, но выносит суждение о том, что в отношении соответствия требованиям МСФО подготовить мнение с оговоркой:

> «В Примечании X к финансовой отчетности указывается, что финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с (национальной основой финансовой отчетности) и Международными стандартами финансовой отчетности. Как говорилось в Примечании Y к финансовой отчетности, Компания имеет инвестиционную недвижимость в размере $X, признанную по себестоимости за вычетом начисленной амортизации. Данный учет требуется в соответствии с (национальной основой представления финансовой отчетности) и разрешен Международными стандартами финансовой отчетности. Справедливая стоимость этой инвестиционной недвижимости в размере $X не была раскрыта. Такое раскрытие не требуется (национальной основой представления финансовой отчетности), но требуется Международными стандартами финансовой отчетности.
>
> По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представляет справедливо во всех существенных аспектах») на финансовое положение Компании о состоянию на 31 декабря 20X1 года, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с (наименование национальной основы представления финансовой отчетности с указанием страны) (и соответствует (указать соответствующий закон или законодательный акт) и, за исключением указанного в предыдущем параграфе,

финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представляет справедливо во всех существенных аспектах») на финансового положение Компании по состоянию на 31 декабря 20X1 года, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с национальной основой представления финансовой отчетности с раскрытием степени соответствия Международным стандартам финансовой отчетности.

8. Субъекты, составляющие финансовую отчетность в соответствии с национальной основой представления финансовой отчетности, могут дополнительно раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности степень ее соответствия требованиям МСФО. Например, руководство субъекта может считать необходимым предоставление таких дополнительных раскрытий, в том случае, если предприятию в будущем потребуется соответствовать требованиям МСФО и руководство субъекта желает проинформировать пользователей финансовой отчетности о достижениях в этом направлении. При таких обстоятельствах, аудитор рассматривает точность и достоверность утверждений, изложенных в примечаниях к финансовой отчетности в отношении степени такого соответствия. Аудитор затем изучает влияние такого раскрытия на аудиторский отчет (заключение).

9. Примечание к финансовой отчетности, указывающее на соответствие требованиям МСФО, рассматривается так же как и другие примечания к финансовой отчетности. Все подобные примечания содержат утверждения руководства субъекта, и аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие такие утверждения. Если в примечании содержится ссылка на соответствие МСФО, то аудитор должен проверить приемлемость такого примечания. В некоторых случаях

аудитор может заключить, что примечание содержит ложные сведения, и тем самым привести к тому, что финансовая отчетность не соответствует национальной основе представления финансовой отчетности. Это происходит в тех случаях, когда ссылка на соответствие с МСФО вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности, так как представляет неточную или неполную информацию, которая является существенной и распространяется на финансовую отчетность (например, несоответствие конкретному МСФО, которое является существенным и распространяется на финансовую отчетность, может привести к раскрытию, вводящему в заблуждение, за исключением случая наличия адекватного раскрытия, включающего количественную оценку воздействия на финансовую отчетность).

10. Если финансовая отчетность не соответствует национальной основе представления финансовой отчетности из-за того, что раскрытия относительно соответствия МСФО вводят в заблуждение, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Ниже приводится пример мнения с оговоркой, которое выражается при таких обстоятельствах:

> «В Примечании X к финансовой отчетности указывается, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с (национальной основой представления финансовой отчетности) и соответствует Международным стандартам финансовой отчетности, за исключением МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Поскольку влияние несоответствия МСБУ 39 на финансовую отчетность Компании является существенным, ссылка на соответствие требованиям МСФО вводит в заблуждение.
>
> По нашему мнению, за исключением ссылок на соответствие требованиям МСФО, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд («или представляет справедливо во всех существенных аспектах») на финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 20X1 года, финансовые результаты ее деятельности

и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с (наименование национальной основы представления финансовой отчетности с указанием страны) (и соответствует [указать соответствующий закон или нормативный акт]).

11. Примечание к финансовой отчетности, содержащее раскрытие о соответствии требованиям МСФО, может не содержать вводящую в заблуждение информацию, и тем самым привести к тому, что финансовая отчетность не соответствует национальной основе представления финансовой отчетности. Если, по мнению аудитора, ссылка на соответствие требованиям МСФО не вводит в заблуждение, аудитор может выразить мнение без оговорок относительно соответствия национальным основам представления финансовой отчетности. В определенных обстоятельствах аудитор может изменить аудиторский отчет (заключение) путем добавления пояснительного параграфа, указывающего на примечание о ссылке на соответствие требованиям МСФО[5] Использование пояснительного параграфа не заменяет мнение с оговорками или отрицательное мнение относительно соответствия национальной основе представления финансовой отчетности, если раскрытия в отношении соответствия МСФО ложные, что приводит к тому, что финансовая отчетность не соответствует национальной основе представления финансовой отчетности.

[5] МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора» содержит дополнительные рекомендации по использованию пояснительного параграфа.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ
СОГЛАШЕНИЙ ПО ОБЗОРУ 2400
(Бывший МСА 910)

СОГЛАШЕНИЯ ПО ОБЗОРУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вступает в силу в отношении обзоров финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 г. или после этой даты)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Цель соглашения по обзору	3
Общие принципы соглашения по обзору	4-7
Масштаб обзора	8
Средний уровень уверенности	9
Условия соглашения	10-12
Планирование	13-15
Работа, выполненная другими лицами	16
Документация	17
Процедуры и доказательство	18-22
Выводы и представление отчета	23-28

Приложение 1. Пример письма-соглашения по обзору финансовой отчетности.
Приложение 2. Иллюстративные детальные процедуры, которые могут быть выполнены в соглашении по обзору финансовой отчетности.
Приложение 3. Форма отчета без оговорок по обзору.

* МССО 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта» вызвал необходимость внесения соответствующих изменений в МССО 2400. Эти изменения вступают в силу в отношении обзоров финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты. Изменения изложены в тексте данного МССО.

Параграф 2 данного МССО был изменен в декабре 2007 г. с целью разъяснения приложения к МССО.

Международный стандарт соглашений по обзору (МССО) 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МССО.

СОГЛАШЕНИЯ ПО ОБЗОРУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта соглашений по обзору (МССО) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении профессиональной ответственности практика в том случае, когда практик, не являющийся аудитором субъекта, подписывает соглашение по обзору финансовой отчетности, а также в отношении формы и содержания отчета (заключения), которое практик выдает в связи с проведением такого обзора. Практик, являющийся аудитором данного субъекта и осуществляющий обзор промежуточной финансовой информации, проводит такой обзор в соответствии с МССО 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»
2. Данный МССО непосредственно направлен на обзор финансовой отчетности. Однако, данный стандарт применяется, в адаптированном виде в зависимости от обстоятельств, в отношении соглашений по обзору прочей исторической финансовой информации. Руководства, представленные в Международных стандартах аудита (МСА), могут оказаться полезными для практика в применении данного МССО.

Цель соглашения по обзору

3. Цель обзора финансовой отчетности - предоставить практику возможность заявить, на основании процедур, которые не обеспечивают все необходимые доказательства, которые потребовались бы в ходе аудита, обнаружил ли он что- либо, дающее ему основание полагать, что финансовая отчетность не был подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (негативная уверенность).

Общие принципы соглашения по обзору

4. **Практик должен соблюдать *«Кодекс этики профессиональных бухгалтеров»,* изданный Международной Федерацией Бухгалтеров.** Этическими принципами, определяющими профессиональную ответственность практика, являются:

   (а) Независимость;

(б) Порядочность;

(в) Объективность;

(г) Профессиональная компетентность и должная тщательность;

(д) Конфиденциальность;

(е) Профессиональное поведение; и

(ж) Соблюдение технических стандартов.

5. **Практик должен проводить обзор в соответствии с данным МССО.**

6. **Практик должен планировать и проводить обзор с позиции профессионального скептицизма, признавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.**

7. **С целью выражения негативной уверенности в отчете по обзору практик должен получить достаточные и надлежащие доказательства, в первую очередь, посредством опросов и аналитических процедур, позволяющих сделать необходимые выводы.**

Масштаб обзора

8. Термин «масштаб обзора» применяется по отношению к обзорным процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели обзора в данных обстоятельствах. **Процедуры, необходимые для проведения обзора финансовой отчетности, должны определяться практиком с учетом требований данного МССО, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и, если необходимо, условий соглашения по обзору и требований по подготовке отчета (заключения).**

Средняя степень уверенности

9. Соглашение по обзору предоставляет средний уровень уверенности в том, что подвергаемая обзору информация не содержит существенных искажений. Это выражается в форме негативной уверенности.

Условия соглашения

10. **Практик и клиент должны согласовать условия соглашения.** Согласованные условия должны быть отражены в письме-соглашении или в другом приемлемом документе, таком, как контракт.

11. Письмо-соглашение окажется полезным при планировании работы по обзору. Исходя как из своих собственных интересов, так и из интересов клиента, практик должен направить письмо-соглашение, в котором документально отражены основные условия задания. Письмо- соглашение подтверждает согласие практика принять задание и помогает избежать неправильного понимания в отношении таких аспектов, как цели и масштаб соглашения, степень ответственности практика и форма отчетов (заключений), которые должны быть выпущены.

12. Аспекты, которые следует указать в письме-соглашении, включают:

    - Цель предоставляемых услуг.
    - Ответственность руководства субъекта за финансовую отчетность.
    - Масштаб обзора, включая ссылку на данный МССО (или соответствующие национальные стандарты или практику).
    - Требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в связи с проводимым обзором.
    - Образец отчета (заключения), который будет выдан.
    - Положение о том, что на соглашение нельзя ссылаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений, например, мошенничества или растраты денежных средств, которые могли иметь место.
    - Заявление о том, что аудит не будет проводиться, и не будет выражено аудиторское мнение. Чтобы подчеркнуть этот момент и избежать недоразумений, практик может также указать, что соглашение по обзору не удовлетворяет установленным законом требованиям или требованиям третьих лиц, предъявляемым к аудиту.

Образец письма-соглашения по обзору финансовой отчетности предоставлен в Приложении 1 к данному МССО.

Планирование

13. **Практик должен планировать свою работу таким образом, чтобы обеспечить эффективное исполнение соглашения.**

14. **При планировании обзора финансовой отчетности практик должен получить или обновить свои знания о бизнесе субъекта, включая рассмотрение организационной структуры субъекта, систем бухгалтерского учета, функциональных характеристик и характера его активов, обязательств, доходов и расходов.**

15. Практику необходимо иметь представление об этих и прочих аспектах, имеющих отношение к финансовой отчетности, например, знать методы производства и реализации продукции, выпускаемой субъектом, технологические цепочки, местонахождение производственных объектов, а также связанных с субъектом сторон. Это представление требуется практику для того, чтобы он мог сделать необходимые запросы и разработать надлежащие процедуры, а также оценить полученные ответы и прочую информацию.

Работа, выполненная другими лицами

16. **При использовании результатов работы, выполненной другим практиком или экспертом, практик должен удостовериться в том, что такая работа является адекватной целям обзора.**

Документация

17. **Практик должен документировать аспекты, которые являются важными для предоставления доказательств в обоснование отчета (заключения) по обзору и доказательства, подтверждающие, что обзор был проведен в соответствии с данным МССО.**

Процедуры и доказательство

18. **Практику следует применить профессиональное суждение при определении специфического характера, сроков выполнения и масштаба процедур обзора.** Практик должен руководствоваться следующими аспектами:

- Любыми знаниями, полученными в ходе аудита или обзора финансовой отчетности за предыдущие периоды.
- Знаниями практика о бизнесе, в том числе знаниями принципов бухгалтерского учета и практики той отрасли, в которой действует субъект.
- Системы бухгалтерского учета субъекта.
- Степенью влияния, оказываемого суждениями руководства субъекта на отдельные статьи учета.
- Существенностью операций и сальдо счетов.

19. **Практик должен учитывать те же аспекты существенности, как и в случае выражения аудиторского мнения о финансовой отчетности.** Хотя при проведении обзора существует больший риск необнаружения искажений, чем при проведении аудита, суждение по поводу того, что является существенным, выносится на основании информации, по которой практик выдает отчет (заключение), и потребностей тех лиц, которые полагаются на данную информацию, а не на основании уровня предоставляемой уверенности.

20. Процедуры, выполняемые при обзоре финансовой отчетности, обычно включают:

    - Получение аудитором представления о бизнесе субъекта и отрасли, в которой действует субъект.
    - Запросы в отношении принципов и практики бухгалтерского учета субъекта.
    - Запросы, касающиеся процедур отражения в учете, классификации и обобщения операций, накопления информации для раскрытий в финансовой отчетности и для подготовки финансовой отчетности.
    - Запросы в отношении всех существенных утверждений, лежащих в основе финансовой отчетности.
    - Аналитические процедуры, разработанные с целью выявления взаимосвязей и отдельных статей, которые кажутся необычными. Эти процедуры включают:

- Сравнение данных финансовой отчетности с таковыми за предыдущие периоды.
- Сравнение данных финансовой отчетности с ожидаемыми результатами и финансовым положением.
- Изучение взаимосвязей между элементами финансовой отчетности, которые должны соответствовать предсказываемой схеме, основанной на опыте субъекта или нормативах данной отрасли.

При выполнении этих процедур практик должен рассмотреть типы аспектов, требовавшие внесения бухгалтерских корректировок в предыдущие периоды.

- Опросы в отношении мер, принятых на собраниях акционеров, совета директоров, комитетов совета директоров и на других заседаниях, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность.
- Ознакомление с финансовой отчетностью для рассмотрения, на основании информации, привлекшей внимание практика, соответствует ли финансовая отчетность указанной основе бухгалтерского учета.
- При необходимости получение отчетов от других практиков, если таковые имеются, которые были привлечены для проведения аудита или обзора финансовой отчетности компонентов субъекта.
- Опрос лиц, несущих ответственность за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, например, в отношении того:
  - Все ли операции были отражены.
  - Подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с указанной основой бухгалтерского учета.
  - Изменения в деятельности субъекта, его практике и принципах бухгалтерского учета.
  - Аспекты, в отношении которых возникали вопросы в ходе применения вышеупомянутых процедур.
  - Получение от руководства субъекта, в случае необходимости, представлений в письменной форме.

Перечень часто используемых процедур приведен в Приложении 2 к данному МССО. Этот перечень не может считаться исчерпывающим, равным образом не предполагается, что все предложенные процедуры следует выполнять в случае каждого соглашения по обзору.

21. **Практик должен получить информацию обо всех событиях, которые имели место после даты составления финансовой отчетности и могут потребовать внесения поправок или раскрытий в данную финансовую отчетность.** На практика не возлагается обязанность по выполнению процедур, целью которых является выявление событий, имевших место после даты отчета (заключения) по обзору.

22. **Если у практика есть основания полагать, что информация, являющаяся предметом обзора, может быть существенно искажена, практик должен выполнить дополнительные или более обширные процедуры, необходимые для выражения негативной уверенности или для подтверждения того, что необходимо выдать модифицированный отчет (заключение).**

Выводы и представление отчета (заключения)

23. **Отчет (заключение) по обзору должен содержать четкое письменное выражение негативной уверенности. Практику необходимо проверить и оценить выводы, сделанные на основании доказательств, полученных в качестве основы для выражения негативной уверенности.**

24. **На основании проведенной работы практик должен определить, свидетельствует ли какая-либо информация, полученная в ходе обзора, о том, что финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.**

25. Отчет (заключение) по обзору финансовой отчетности описывает масштаб соглашения, так чтобы пользователь мог понять характер проведенной работы, а также с целью

пояснения того, что аудит не проводился, и поэтому не выражается аудиторское мнение .

26. Отчет (заключение) по обзору финансовой отчетности должен содержать перечисленные ниже основные элементы обычно в следующем порядке:

(а) Название[2];

(б) Адресат;

(в) Вступительный или вводный абзац, включая:

(i) Указание на финансовую отчетность, в отношении которой был проведен обзор; и

(ii) Заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности практика;

(г) **Параграф о масштабе, описывающий характер обзора, включая:**

(i) Ссылку на данный МССО, применяемый в отношении соглашений по обзору, или на соответствующие национальные стандарты или практику;

(ii) Заявление о том, что обзор ограничивается главным образом запросами и аналитическими процедурами; и

(iii) Заявление о том, что аудит не проводился, и что выполненные процедуры обеспечивают меньшую степень уверенности, чем аудит, и что аудиторское мнение не выражается;

(д) Заявление о негативной уверенности;

(е) Дата отчета (заключения);

(ж) Адрес практика; и

(з) Подпись практика.

Примеры отчетов (заключений) по обзору приведены в Приложениях 3 и 4 к данному МССО.

---

[2] Было бы более уместным использовать термин «независимый» в заголовке, чтобы отличать отчет практика от отчетов, которые могут быть предоставлены другими лицами, такими как должностные лица субъекта, или от отчетов других практиков, которые могут не соблюдать этические требования, обязательные для независимого практика.

27. **Отчет (заключение) по обзору должен:**

(а) Указывать, что при проведении обзора практик не обнаружил фактов, дающих основание полагать, что финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (негативная уверенность); или

(б) Содержать описание фактов, выявленных практиком, которые искажают достоверный и справедливый взгляд (или справедливое представление во всех существенных аспектах) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, включая, по мере возможности, количественное определение возможного влияния на финансовую отчетность, и либо:

(i) Выражать оговорки в отношении представленной негативной уверенности; или

(ii) В случае если влияние выявленного факта на финансовую отчетность настолько существенно и глубоко, что практик делает вывод, что оговорки недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера финансовой отчетности, сделать отрицательное заявление о том, что финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности; или

(в) В случае существенного ограничения объема, содержать описание этих ограничений, и либо:

(i) Выражать оговорки в отношении представленной негативной уверенности относительно возможных поправок к финансовой отчетности, внесение которых могло бы считаться необходимым в отсутствие ограничений; или

(ii) В случае, если возможное влияние ограничения настолько существенно и глубоко, что практик делает

вывод о невозможности обеспечить какую бы то ни было степень уверенности, не выражать уверенность.

28. Практик должен датировать отчет (заключение) по обзору датой завершения обзора, что включает выполнение процедур в связи с событиями, имевшими место вплоть до даты отчета (заключения). Тем не менее, поскольку обязанность практика предусматривает составление отчета (заключения) по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством субъекта, практик не должен датировать отчет (заключение) по обзору датой, предшествующей дате утверждения финансовой отчетности руководством субъекта.

Приложение 1

Пример письма-соглашения по обзору финансовой отчетности

Следующее письмо предназначено для использования в качестве руководства в связи с рассмотрением содержания параграфа 10 данного МССО и должно быть изменено в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами.

Совету директоров (или соответствующему представителю высшего руководства субъекта):

Данное письмо подтверждает наше понимание условий и задач нашего соглашения, а также характера и ограничений предоставляемых нами услуг.

Мы предоставим следующие услуги:

Мы проведем обзор баланса Компании ABC по состоянию на 31 декабря 19XX г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату в соответствии с Международным Стандартом Соглашений по Обзору (МССО) 2400 (или ссылка на соответствующие национальные стандарты или практику, применимые в отношении обзора). Мы не предполагаем проводить аудит данной финансовой отчетности и соответственно не будем выражать аудиторское мнения по ней. Соответственно, мы планируем представить отчет по финансовой отчетности следующего содержания:

(см. Приложение 3 к данному МССО)

Ответственность за финансовую отчетность, включая адекватное раскрытие, несет руководство Компании. Это предполагает ведение надлежащих бухгалтерских записей и использование средств внутреннего контроля, а также выбор и применение учетной политики. (Как часть процесса проводимого нами обзора мы запросим от руководства субъекта письменные представления, касающиеся утверждений, сделанных в связи с проводимым обзором[3]).

[3] Это предложение следует использовать по усмотрению практика.

Письмо будет действительным в течение последующих лет вплоть до его аннулирования, внесения поправок или его замены (если применительно).

Не следует полагаться на наше соглашение в части раскрытия возможного существования фактов мошенничества или ошибок, или незаконных действий. Тем не менее, мы сообщим Вам о любых существенных вопросах, которые привлекут наше внимание.

Подписав и вернув приложенный экземпляр данного письма, Вы тем самым подтвердите, что содержание письма соответствует Вашему представлению о договоренности по проведению нами обзора финансовой отчетности.

XYZ&Co

Подтверждено от имени компании ABC

(подпись)

_____

Имя и Должность

Дата

Приложение 2

Иллюстративные детальные процедуры, которые могут быть выполнены в соглашении по обзору финансовой отчетности

1. Запрос и аналитические процедуры обзора, выполняемые при обзоре финансовой отчетности, определяются в соответствии с суждением практика. Процедуры, перечисленные ниже, приведены только в пояснительных целях. Не предполагается применение всех предложенных процедур в случае каждого соглашения по обзору. Данное Приложение не предназначено для использования в качестве программы или контрольного листа при проведении обзора.

Общие процедуры

2. Обсудить условия и масштаб соглашения с клиентом и членами команды по проекту.
3. Подготовить письмо-соглашение, определяющее условия и масштаб соглашения.
4. Получить представление о деятельности субъекта и системе отражения финансовой информации и подготовки финансовой отчетности.
5. Провести опрос на предмет того, вся ли финансовая информация отражена:
   (а) Полностью;
   (б) Своевременно; и
   (в) После получения необходимого разрешения.
6. Получить пробный баланс и определить, согласуется ли он с данными главной книги и финансовой отчетности.
7. Рассмотреть результаты предыдущего аудита и обзора, включая необходимые бухгалтерские корректировки.
8. Запросить информацию о том, произошли ли у субъекта значимые изменения по сравнению с прошлым годом (например, изменения в форме собственности или в структуре капитала).

9. Запросить информацию об учетной политике и проверить:

   (а) Соответствует ли она национальным или международным стандартам;

   (б) Применяется ли она надлежащим образом; и

   (в) Применяется ли она последовательно, и если нет, то были ли раскрыты изменения в учетной политике.

10. Ознакомиться с протоколами собраний акционеров, совета директоров и других комитетов с целью выявления аспектов, которые важны для обзора.

11. Выяснить, отражены ли соответствующим образом в финансовой отчетности действия, принятые на собраниях акционеров, совета директоров или на других подобных заседаниях и оказавшие влияние на эту отчетность.

12. Запросить информацию о существовании операций со связанными сторонами, о том, как учитывались подобные операции, и раскрыта ли информация о связанных сторонах надлежащим образом.

13. Запросить информацию о непредвиденных обстоятельствах и условных обязательствах.

14. Запросить информацию о планах по выбытию основных активов или сегментов бизнеса.

15. Получить финансовую отчетность и обсудить ее с руководством субъекта.

16. Рассмотреть адекватность раскрытия информации в финансовой отчетности и ее соответствие требованиям в отношении классификации и представления.

17. Сравнить результаты, представленные в финансовой отчетности за текущий период, с результатами, представленными в финансовой отчетности за предыдущие сопоставимые периоды, и, если возможно, со сметами и прогнозами.

18. Получить от руководства субъекта разъяснения по поводу любых необычных колебаний или несоответствий в финансовой отчетности.

19. Рассмотреть последствия любых неоткорректированных ошибок –

по отдельности и в совокупности. Довести их до сведения руководства субъекта и определить, какое влияние окажут неоткорректированные ошибки на отчет (заключение) по обзору.

20. Рассмотреть необходимость получения письма-представления от руководства субъекта.

Денежные средства

21. Получить информацию о сверке банковских выписок с учетными данными субъекта. Запросить у персонала клиента информацию о сверках всех старых или необычных статей.
22. Запросить информацию о переводах между счетами денежных средств в период до и после даты обзора.
23. Запросить информацию о том, существуют ли какие-нибудь ограничения в отношении счетов денежных средств.

Дебиторская задолженность

24. Запросить информацию об учетной политике в отношении первоначального отражения торговой дебиторской задолженности и определить, предусмотрены ли какие-либо резервы по таким операциям.
25. Получить график погашения дебиторской задолженности и определить, соответствует ли итоговая сумма сумме, указанной в пробном балансе.
26. Получить и рассмотреть объяснения по поводу значительных отклонений сальдо счетов по сравнению с предыдущими периодами или ожидавшимися значениями.
27. Получить результаты анализа дебиторской задолженности по срокам погашения. Выяснить причину необычно больших сумм, кредитового сальдо счетов или других необычных сальдо и запросить информацию о вероятности погашения дебиторской задолженности.
28. Обсудить с руководством субъекта классификацию дебиторской задолженности, в том числе остатки прошлых периодов, чистое кредитовое сальдо и отраженные в финансовой отчетности суммы к поступлению от акционеров, директоров и других связанных сторон.

29. Запросить информацию о методе определения «медленно оплачиваемых» счетов и создания резерва на покрытие сомнительных долгов, а также проверить обоснованность применяемого метода.

30. Выяснить, является ли дебиторская задолженность предметом залога, факторинга и переуступлена ли она с дисконтом.

31. Запросить информацию о процедурах, выполняемых с целью обеспечения надлежащего отнесения операций по продажам и возврата товаров на соответствующие отчетные периоды.

32. Выяснить, отражается ли на счетах продукция, отгруженная на консигнацию. Если да, то были ли сделаны обратные проводки по этим операциям и отнесены ли соответствующие товары в статьи запасов.

33. Выяснить, были ли выданы крупные кредиты, имеющие отношение к учтенному доходу, после даты составления баланса, и был ли создан резерв на покрытие таких сумм.

Товарно-материальные запасы

34. Получить перечень товарно-материальных запасов и определить:

    (а) Соответствует ли итоговая сумма остатку по оборотной ведомости; и

    (б) Составлен ли перечень на основании результатов инвентаризации запасов.

35. Запросить информацию о методе инвентаризации запасов.

36. Если на дату составления баланса не была осуществлена инвентаризация, то выяснить:

    (а) Используется ли система непрерывной инвентаризации и проводится ли периодическое сравнение с фактическим количеством наличного запаса; и

    (б) Используется ли интегрированная система учета затрат и предоставляла ли эта система надежную информацию в прошлых периодах.

37. Обсудить поправки, внесенные в результате последней инвентаризации запасов.

38. Запросить информацию о процедурах, используемых с целью контроля за движением запасов и правильным отнесением их на соответствующие отчетные периоды.

39. Выяснить, на основании чего оценивается каждая категория запасов, в особенности уделяя внимание элиминированию прибыли, полученной от оборотов между филиалами. Выяснить, оцениваются ли запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации.

40. Проверить, последовательно ли применяются методы оценки запасов, принимая во внимание такие факторы, как материалы, трудозатраты и накладные расходы.

41. Сравнить суммы по основным категориям запасов с суммами за предыдущие периоды и с суммами, ожидаемыми в текущем периоде. Запросить информацию об основных колебаниях и расхождениях.

42. Сравнить движение запасов с движением за предыдущие периоды.

43. Запросить информацию о методе, применяемом при определении медленно реализуемых и устаревших запасов, и узнать, учитывались ли такие запасы по возможной чистой стоимости реализации.

44. Выяснить, были ли какие-либо запасы переданы субъекту на консигнацию, и если да, то были ли внесены поправки с целью исключения этих товаров из перечня запасов.

45. Выяснить, имеются ли запасы, переданные в залог, хранятся ли запасы в другом месте и находятся ли они на консигнации у других лиц, и рассмотреть, надлежащим ли образом были учтены данные операции.

Инвестиции (включая ассоциированные компании и рыночные ценные бумаги)

46. Получить перечень инвестиций по состоянию на дату составления баланса и определить, соответствует ли он оборотной ведомости.

47. Запросить информацию об учетной политике в отношении инвестиций.

48. Запросить сведения у руководства субъекта о балансовой стоимости

инвестиций. Проверить, существуют ли какие-нибудь проблемы, связанные с их реализации.

49. Проверить, надлежащим ли образом учтены прибыли и убытки, а также доход от инвестиций.

50. Запросить информацию о классификации долгосрочных и краткосрочных инвестиций.

Имущество и износ

51. Получить перечень имущества с указанием стоимости и начисленной суммы износа и определить, находятся ли данные в соответствии с оборотной ведомостью.

52. Запросить информацию об учетной политике в отношении создания резервов по амортизации и разделении их на затраты капитального и текущего характера. Выяснить, имело ли место существенное постоянное снижение стоимости имущества.

53. Обсудить с руководством субъекта поступления и списания по счетам учета имущества и порядок учета прибылей и убытков от продажи или списания имущества. Проверить, все ли подобные операции учтены.

54. Запросить информацию о последовательности, с которой применяются методы и нормы начисления износа, и сравнить отчисления на амортизацию с предыдущими периодами.

55. Выяснить, существуют ли залоговые ограничения в отношении имущества

56. Обсудить, отражены ли надлежащим образом арендные соглашения в финансовой отчетности в соответствии с действующими положениями о бухгалтерском учете.

Расходы будущих периодов, нематериальные и прочие активы

57. Получить документы, определяющие характер этих счетов, и обсудить с руководством субъекта перспективы возмещения соответствующих сумм.

58. Запросить информацию об основании учета данных счетов и об использованных методах амортизации.

59. Сравнить остатки соответствующих расходных счетов с остатками за предыдущий период и обсудить значительные различия с руководством субъекта.

60. Обсудить с руководством субъекта классификацию долгосрочных и краткосрочных счетов.

Ссудная задолженность к погашению

61. Получить от руководства субъекта перечень ссуд, подлежащих выплате, и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

62. Выяснить, существуют ли ссуды, применительно к которым руководство субъекта не выполнило условий договора о предоставлении ссуды. Если да, то получить информацию относительно действий руководства субъекта и выяснить, были ли сделаны надлежащие поправки в финансовой отчетности.

63. Рассмотреть обоснованность расходов по выплате процентов по отношению к остатку непогашенных ссуд.

64. Выяснить, предоставлено ли обеспечение по ссудам, подлежащим выплате.

65. Выяснить, были ли ссуды, подлежащие выплате, классифицированы на краткосрочные и долгосрочные.

Кредиторская задолженность поставщикам

66. Запросить информацию об учетной политике в отношении первоначального учета кредиторской задолженности поставщикам и выяснить, имеет ли субъект право на какие-либо льготы применительно к таким операциям.

67. Получить и проанализировать объяснения по поводу значительных изменений сальдо счетов по сравнению с предыдущими периодами или ожидавшимися значениями.

68. Получить реестр кредиторской задолженности и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

69. Выяснить, проводилась ли сверка остатков с заявлениями о кредиторской задолженности, и сравнить их с остатками за предыдущие периоды. Сравнить товарооборот с данными предыдущих периодов.

70. Определить, имеются ли существенные неучтенные обязательства.

71. Выяснить, раскрыты ли отдельно данные по кредиторской задолженности перед акционерами, директорами и прочими связанными сторонами.

Начисленные и условные обязательства

72. Получить реестр начисленных обязательств и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

73. Сравнить основные сальдо соответствующих расходных счетов с подобными счетами за предыдущие периоды.

74. Запросить информацию о санкционировании таких начислений, об условиях платежа, соответствии условиям, обеспечении и классификации.

75. Запросить информацию о методе определения начисленных обязательств.

76. Запросить сведения о характере сумм, включенных в условные и прочие обязательства.

77. Выяснить, существуют ли какие-либо фактические или условные обязательства, которые не отражены на счетах. Если да, то обсудить с руководством субъекта необходимость создания резервов с отражением их в балансе или необходимость соответствующего раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Налог на прибыль и прочие налоги

78. Выяснить у руководства субъекта, имели ли место какие-либо события, в том числе споры с налоговыми органами, которые могли оказать значительное влияние на налогообложение субъекта.

79. Рассмотреть соотношение расходов субъекта по уплате налогов и его дохода за данный период.

80. Запросить от руководства субъекта информацию об адекватности учтенных отсроченных и текущих налоговых обязательств, в том числе резервов на предыдущие периоды.

Последующие события

81. Получить от руководства субъекта промежуточную финансовую отчетность на последнюю дату и сравнить ее с финансовой

отчетностью, по которой проводится обзор, или с финансовой отчетностью за сопоставимые периоды предыдущего года.

82. Получить информацию о событиях, которые имели место после даты составления баланса и могли бы оказать существенное влияние на подлежащую обзору финансовую отчетность, в частности, выяснить:

    (а) Возникли ли какие-либо значительные обязательства или факторы неопределенности после даты составления баланса;

    (б) Произошли ли какие-либо существенные изменения в акционерном капитале, долгосрочной задолженности или оборотном капитале к моменту даты запроса о предоставлении информации; и

    (в) Были ли внесены необычные корректировки в период между датой составления баланса и датой запроса о предоставлении информации.

    Определить, есть ли необходимость во внесении корректировок или раскрытии информации в финансовой отчетности .

83. Получить протоколы собраний акционеров, директоров и соответствующих комитетов, состоявшихся после даты составления баланса, и ознакомиться с ними.

Судебные разбирательства

84. Выяснить у руководства субъекта, вовлечен ли субъект в какой-либо судебный процесс, находящийся на рассмотрении или текущий. Рассмотреть последствия такого процесса для финансовой отчетности.

Собственный капитал

85. Получить и рассмотреть перечень операций, отраженных на счетах собственного капитала, включая новые эмиссии, выбытие и дивиденды.

86. Выяснить, существуют ли какие-либо ограничения в отношении счетов нераспределенной прибыли или других счетов собственного капитала.

Деятельность

87. Сравнить результаты текущего периода с результатами предыдущих периодов и с ожидаемыми результатами за текущий период. Обсудить с руководством субъекта значительные отклонения.

88. Обсудить, были ли основные статьи расходов и доходов от продаж признаны в надлежащих периодах.

89. Рассмотреть непредвиденные и необычные статьи.

90. Рассмотреть и обсудить с руководством субъекта взаимосвязи между соответствующими статьями доходов и оценить их обоснованность в контексте подобных взаимосвязей в предыдущие периоды и дополнительной информации, доступной практику.

Приложение 3

Форма отчета (заключения) без оговорок по обзору

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ОБЗОРУ ДЛЯ ...

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании АВС по состоянию на 31 декабря 19XX г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за данную финансовую отчетность несет руководство компании. Наша ответственность заключается в подготовке отчета (заключения) о данной финансовой отчетности на основе проведенного нами обзора.

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2400 (или ссылка на национальные стандарты или практику, применимые в отношении соглашений по обзору). Данный стандарт требует, чтобы мы планировали и проводили обзор с целью получения среднего уровня уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений. Обзор ограничивается в основном опросами персонала Компании и аналитическими процедурами, применяемыми к финансовым данным, вследствие чего он предоставляет меньший уровень уверенности, чем аудит. Мы не проводили аудит и соответственно не выражаем аудиторского мнения.

При проведении обзора ничто не привлекло наше внимание, что дало бы нам основание полагать, что прилагаемая финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности[4].

ПРАКТИК

Дата

Адрес

[4] Или указать соответствующие национальные стандарты бухгалтерского учета.

Приложение 4

Примеры отчетов (заключений) по обзору, отличных от отчета (заключения) без оговорок

Оговорка в отношении отступления от Международных стандартов финансовой отчетности

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ОБЗОРУ ДЛЯ …

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 декабря 19XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за финансовую отчетность несет руководство Компании. Наша ответственность заключается в подготовке отчета (заключения) о данной финансовой отчетности на основе проведенного нами обзора.

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2400 (или ссылка на национальные стандарты или практику, применяемые в отношении соглашений по обзору). Данный стандарт требует, чтобы мы планировали и проводили обзор с целью получения среднего уровня уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений. Обзор ограничивается в основном опросами персонала Компании и аналитическими процедурами, применяемыми к финансовым данным, вследствие чего он предоставляет меньший уровень уверенности, чем аудит. Мы не проводили аудит и соответственно не выражаем мнения по аудиту.

Руководство Компании проинформировало нас о том, что товарно-материальные запасы были указаны по себестоимости, которая превышает их чистую стоимость реализации. Расчеты руководства, обзорную проверку которых мы провели, показывают, что в случае оценки запасов по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации, как того требуют Международные стандарты финансовой отчетности[5], статьи запасов следовало бы уменьшить на $X, а статьи чистой прибыли и акционерного капитала уменьшить на $Y.

При проведении обзора, за исключением эффекта завышения стоимости

запасов, описанного в предыдущем параграфе, ничто не привлекло наше внимание, что дало бы нам основание полагать, что прилагаемая финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности[5].

ПРАКТИК

Дата

Адрес

[5] См. сноску 4.

Отрицательный отчет (заключение) в отношении отступления от Международных стандартов финансовой отчетности

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ОБЗОРУ ДЛЯ… .

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 декабря 19XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Ответственность за финансовую отчетность несет руководство Компании. Наша ответственность заключается в подготовке отчета (заключения) о данной финансовой отчетности на основе проведенного нами обзора.

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2400 (или ссылка на национальные стандарты или практику, применяемые в отношении соглашений по обзору). Данный стандарт требует, чтобы мы планировали и проводили обзор с целью получения среднего уровня уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений. Обзор ограничивается в основном опросами персонала Компании и аналитическими процедурами, применяемыми к финансовым данным, вследствие чего он предоставляет меньший уровень уверенности, чем аудит. Мы не проводили аудит и соответственно не выражаем мнения по аудиту.

Как указывалось в сноске X, данная финансовая отчетность не отражает консолидацию финансовой отчетности дочерних компаний, инвестиции в которые учитываются по себестоимости. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности[6] финансовая отчетность дочерних компаний подлежит консолидации.

Основываясь на проведенном нами обзоре, вследствие глубокого влияния на финансовую отчетность вопроса, который обсуждался в предыдущем параграфе, прилагаемая финансовая отчетность не дает достоверный и справедливый взгляд («или не представлена справедливо во всех существенных аспектах») в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности[6].

ПРАКТИК

Дата

Адрес

---

[6] См. сноску 4.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОГЛАШЕНИЙ ПО ОБЗОРУ 2410

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

(Вступает в силу в отношении обзоров финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 г. или после этой даты Досрочное применение допустимо)*

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Общие принципы обзора промежуточной финансовой информации	4-6
Цель соглашения по обзору промежуточной финансовой информации	7-9
Согласование условий соглашения	10-11
Процедуры по обзору промежуточной финансовой информации	12-29
Оценка искажений	30-33
Представления руководства субъекта	34-35
Ответственность аудитора за прилагаемую информацию	36-37
Сообщение информации	38-42

* МССО 2410 вызвал необходимость внесения изменений в МСА 210 «Условия соглашения по аудиту», применимый в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты. Также соответствующие изменения необходимо внести в МССО 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности», применимый в отношении обзора финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты. Эти изменения внесены в текст МСА 210 и МССО 2400.

Параграф 3а и сноска 4 были внесены в данный МССО в декабре 2007 г. для разъяснения приложения к МССО.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Отчетность по характеру, объему и результатам обзора промежуточной финансовой информации 43-63

Документация 64

Дата вступления в силу 65

Приложение 1. Пример письма-соглашения по обзору промежуточной финансовой информации

ОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Приложение 2: Аналитические процедуры, рассматриваемые аудитором при проведении обзора промежуточной финансовой информации

Приложение 3: Пример письма-представления руководства субъекта

Приложение 4: Пример отчета (заключения) по обзору промежуточной финансовой информации

Приложение 5: Пример отчета (заключения) по обзору с оговоркой в отношении отклонения от применимой основы представления финансовой отчетности

Приложение 6: Пример отчета (заключения) по обзору с оговоркой в отношении ограничений масштаба, установленных не руководством субъекта

Приложение 7: Пример отчета (заключения) по обзору с отрицательным заключением по отклонению от применимой основы представления финансовой отчетности

Международный Стандарт Соглашений по Обзору (МССО) 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МССО.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Введение

1. Цель данного Международного стандарта соглашений по обзору (МССО) - установить стандарты и предоставить руководства по профессиональной ответственности аудитора при выполнении аудитором соглашения по обзору промежуточной финансовой информации клиента по аудиту, а также по форме и содержанию отчета. Термин «аудитор» используется в данном МССО не из-за того, что аудитор выполняет аудиторские функции, а потому что объем данного МССО ограничен обзором промежуточной финансовой информации, выполняемым независимым аудитором финансовой отчетности субъекта.

2. В целях данного МССО промежуточная финансовая информация трактуется как финансовая информация, подготовленная и представленная в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности[1] и состоит либо из полного, либо из сокращенного пакета финансовой отчетности за период, который меньше, чем финансовый год субъекта.

3. **Аудитор, участвующий в проведении обзора промежуточной финансовой отчетности, должен проводить обзор в соответствии с МССО.** При выполнении аудита годовой финансовой отчетности аудитор получает знание о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля. Когда аудитор участвует в обзоре промежуточной финансовой информации, это знание обновляется через опросы в ходе обзора и помогает аудитору определить запросы, которые необходимо сделать, или аналитические и прочие процедуры по обзору, которые необходимо применить. Практикующий профессиональный бухгалтер, участвующий в выполнении обзора промежуточной финансовой информации и не являющийся аудитором субъекта, выполняет обзор в соответствии с МССО 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности». Так как у практикующего профессионального бухгалтера обычно нет такого знания субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля, как у аудитора субъекта,

[1] Например, Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности

практикующий профессиональный бухгалтер должен провести различные опросы и процедуры, чтобы выполнить цели обзора.

3а. Данный МССО применяется в отношении обзора промежуточной финансовой информации, проводимого аудитором субъекта. Тем не менее, он применяется, в адаптированной форме в зависимости от обстоятельств, в том случае, когда аудитор субъекта подписывает соглашение по обзору исторической финансовой информации клиента по аудиту, не являющейся промежуточной финансовой информацией.

Общие принципы обзора промежуточной финансовой информации

4. **Аудитор должен соблюдать этические требования, предъявляемые к аудиту годовой финансовой отчетности субъекта.** Эти этические требования регулируют профессиональную ответственность аудитора в следующих областях: независимость, порядочность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение и соблюдение технических стандартов.

5. **Аудитор должен выполнить процедуры по контролю качества, применимые к отдельному соглашению.** Элементы контроля качества, соответствующие отдельному соглашению, включают ответственность руководства субъекта за качество соглашения, этических требований, принятие и продолжение отношений с клиентами и специальных соглашений, назначение команды по проекту, исполнение соглашения и мониторинг.

6. **Аудитор должен запланировать и провести обзор с позиции профессионального скептицизма, признавая возможное существование обстоятельств, которые могут вызвать необходимость внесения существенных корректировок в промежуточную финансовую информацию, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.** Позиция профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает с позиции скептицизма действительность полученного доказательства и настороженно относится к доказательствам, которые противоречат или ставят под

сомнение надежность документов или представлений руководства субъекта.

Цель соглашения по обзору промежуточной финансовой информации

7. Цель соглашения по обзору промежуточной финансовой информации заключается в предоставлении аудитору возможности выразить заключение о том, привлекли ли внимание аудитора в ходе обзора какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Аудитор делает запросы и выполняет аналитические и прочие процедуры по обзору с целью снижения до приемлемого уровня риска выражения ненадлежащего заключения, когда промежуточная финансовая информация существенно искажена.

8. Цель обзора промежуточной финансовой информации значительно отличается от цели аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Обзор промежуточной финансовой информации не предоставляет основы для выражения мнения о том, дает ли финансовая информация достоверный и справедливый взгляд или представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

9. Обзор, в отличие от аудита, не предназначен для получения разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. Обзор подразумевает проведение опросов, в основном лиц, ответственных за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и применение аналитических и прочих процедур обзора. Обзор может привлечь внимание аудитора к значительным вопросам, влияющим на промежуточную финансовую информацию, но он не предоставляет все доказательства, требуемые в рамках аудита.

Согласование условий соглашения

10. Аудитор и клиент должны согласовать условия соглашения.

11. Согласованные условия обычно отражаются в письме соглашении. Это помогает избежать недопонимания в отношении характера соглашения и, в частности, в отношении цели и объема обзора, ответственности руководства субъекта, масштабов ответственности аудитора, полученной уверенности, и характера и формы отчета. В письме обычно рассматриваются следующие вопросы:

- Цель обзора промежуточной финансовой информации.
- Масштаб обзора.
- Ответственность руководства субъекта за промежуточную финансовую информацию.
- Ответственность руководства субъекта за установление и поддержание эффективной системы внутреннего контроля, связанной с подготовкой промежуточной финансовой информации.
- Ответственность руководства субъекта за финансовые записи и связанную информацию, доступную аудитору.
- Согласие руководства субъекта предоставить аудитору письменные представления для подтверждения устных представлений, сделанных при проведении обзора, а также представлений, подразумеваемых в записях субъекта.
- Ожидаемую форму и содержание отчета, который должен быть выпущен, включая определение получателя отчета.
- Согласие руководства субъекта о том, что если в документах, содержащих промежуточную финансовую информацию, указывается, что проводился обзор промежуточной финансовой информации аудитором субъекта, то отчет по обзору также будет включен в эти документы.

Все примеры писем-соглашений представлены в Приложении 1 к данному МССО. Условия соглашений по обзору промежуточной финансовой информации также могут быть объединены с условиями соглашений по аудиту годовой финансовой отчетности.

Процедуры по обзору промежуточной финансовой информации

Знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля

12. Аудитор должен получить представление о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, в той степени, в которой она относится к подготовке как годовой, так и промежуточной финансовой информации, достаточные для планирования и выполнения соглашения, чтобы:

(а) Определить типы потенциальных существенных искажений и рассмотреть вероятность их возникновения; и

(б) Выбрать виды запросов, аналитических и прочих процедур по обзору, которые предоставят аудитору основу для подготовки отчета о том, привлекли ли внимание аудитора какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

13. В соответствии с МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» аудитор, проводивший аудит финансовой отчетности субъекта за один или несколько годовых периодов, получил знание о бизнесе субъекта и его среде, включая его систему внутреннего контроля, в той степени, в которой она относится к подготовке годовой финансовой информации, достаточные для проведения аудита. При планировании обзора промежуточной финансовой информации аудитор обновляет это знание. Аудитор также получает достаточное знание системы внутреннего контроля в той степени, в которой она относится к подготовке промежуточной финансовой информации, так как она может отличаться от системы внутреннего контроля, применимой в отношении годовой финансовой информации.

14. Аудитор использует знание о бизнесе субъекта и его среде, включая его систему внутреннего контроля, для определения видов запросов, которые необходимо сделать, и аналитических и прочих процедур обзора, которые необходимо применить, а также для выявления

определенных событий, операций или утверждений, в отношении которых необходимо направить запросы или применить аналитические или прочие процедуры обзора.

15. Процедуры, выполняемые аудитором для обновления знания о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, обычно включают:

- Изучение документации, в необходимом объеме, по аудиту предыдущего года, обзорам прошлого промежуточного периода (прошлых промежуточных периодов) текущего года и соответствующего промежуточного периода (промежуточных периодов) прошлого периода, чтобы дать аудитору возможность выявить те вопросы, которые могут повлиять на промежуточную финансовую информацию текущего периода.
- Изучение всех значительных рисков, включая риск игнорирования руководством субъекта средств контроля, которые были выявлены в ходе аудита финансовой отчетности прошлого года.
- Изучение годовой финансовой информации, подготовленной на самую последнюю дату, и сравнительной промежуточной финансовой информации прошлого периода.
- Изучение существенности с учетом применимой основы представления финансовой отчетности в той степени, в какой она относится к промежуточной финансовой информации, с целью оказания содействия в определении характера и объемов процедур, которые необходимо выполнить, и оценке влияния искажений.
- Изучение характера любых исправленных существенных искажений и выявленных неисправленных несущественных искажений в финансовой отчетности прошлого года.
- Изучение значительных финансовых и бухгалтерских вопросов и вопросов по отчетности, которые могут быть значительными на постоянной основе, таких как существенные недостатки системы внутреннего контроля.
- Изучение результатов любых аудиторских процедур, выполненных в отношении финансовой отчетности текущего

года.

- Изучение результатов проведенного внутреннего аудита и последующих действий, предпринятых руководством субъекта.
- Опрос руководства субъекта о результатах оценки руководством субъекта рисков того, что промежуточная финансовая информация может быть существенно искажена в результате мошенничества.
- Опрос руководства субъекта о влиянии изменений в деятельности субъекта.
- Опрос руководства субъекта обо всех значительных изменениях в системе внутреннего контроля и потенциальном влиянии этих изменений на подготовку промежуточной финансовой информации.
- Опрос руководства субъекта о процессе подготовки промежуточной финансовой информации и о надежности лежащих в ее основе бухгалтерских записей, с которыми промежуточная финансовая информация была согласована или сверена.

16. Аудитор определяет характер процедур обзора, при наличии таковых, которые необходимо выполнить в отношении компонентов и, при необходимости, сообщает об этих вопросах другим аудиторам, участвующим в обзоре. Факторы, которые необходимо рассмотреть, включают существенность и риск искажений в промежуточной финансовой информации компонентов и знание аудитора насколько централизован или децентрализован внутренний контроль над подготовкой такой информации.

17. **Чтобы спланировать и провести обзор промежуточной финансовой информации, недавно назначенный аудитор, который еще не проводил аудит годовой финансовой отчетности в соответствии с МСА, должен получить знание о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, в той степени, в которой она относится к подготовке как годовой, так и промежуточной финансовой информации.**

18. Такое знание позволяет аудитору определить, какие виды запросов необходимо сделать и какие аналитические и прочие процедуры

обзора необходимо применить при проведении обзора промежуточной финансовой информации в соответствии с данным МССО. В процессе получения такого знания аудитор обычно делает запросы в отношении предыдущего аудитора и, при необходимости, изучает документацию предыдущего аудитора по аудиту годовой отчетности за предыдущий год и по всем предыдущим промежуточным периодам текущего года, обзор которых проводился предыдущим аудитором. При выполнении данных процедур, аудитор изучает характер всех исправленных и неисправленных искажений, выявленных предыдущим аудитором, значительные риски, включая риск игнорирования руководством субъекта средств контроля, а также значительные вопросы бухгалтерского учета и вопросы отчетности, которые могут быть значительными на постоянной основе, такие как существенные недостатки системы внутреннего контроля.

Запросы, аналитические и прочие процедуры обзора

19. **Аудитор должен провести опросы, в основном лиц, ответственных за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и выполнить аналитические и прочие процедуры обзора, чтобы предоставить аудитору возможность выразить, основываясь на выполненных процедурах, заключение о том, привлекли ли внимание аудитора какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая отчетность не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.**

20. Обзор обычно не предусматривает тестирование бухгалтерских записей путем инспектирования, наблюдения или подтверждения. Процедуры по выполнению обзора промежуточной финансовой информации обычно ограничиваются опросами, в основном лиц, ответственных за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и применением аналитических и прочих процедур обзора, а не подтверждающей информацией, полученной в отношении

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

значительных вопросов бухгалтерского учета, связанных с промежуточной финансовой информацией. Знание аудитора о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, результаты оценки риска, относящегося к предыдущему аудиту, а также рассматриваемая аудитором существенность в той степени, в которой она относится к промежуточной финансовой информации, влияют на характер и масштаб проведенных опросов и примененных аналитических и прочих процедур обзора.

21. Аудитор обычно выполняет следующие процедуры:

- Изучение протоколов собраний акционеров, лиц, наделенных руководящими полномочиями, и других соответствующих комитетов для выявления вопросов, которые могут оказывать влияние на промежуточную финансовую информацию, а также проведение опросов в отношении вопросов, рассмотренных на собраниях, по которым нет протоколов, и которые могут повлиять на промежуточную финансовую информацию.
- Изучение влияния, при наличии такого, вопросов, которые могут послужить причиной модификации аудиторского отчета (заключения) или отчета по обзору, бухгалтерских корректировок или неоткорректированных искажений в ходе предыдущего аудита или обзора.
- Контакты, при необходимости, с другими аудиторами, выполняющими обзор промежуточной финансовой информации значительных компонентов отчетного субъекта.
- Опросы членов руководства субъекта, ответственных за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и других лиц, при необходимости, в отношении того:
    - Была ли промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
    - Имели ли место какие-либо изменения в принципах бухгалтерского учета или в методах их применения.

- Имели ли место какие-либо новые операции, которые вызвали необходимость применения новых принципов бухгалтерского учета.
- Содержит ли промежуточная финансовая информация, какие-либо известные неисправленные искажения.
- Необычные или сложные ситуации, которые могли повлиять на промежуточную финансовую информацию, такие как слияние бизнеса или продажа сегмента бизнеса.
- Значительные допущения, связанные с оценкой справедливой стоимости или раскрытиями, а также с намерением и возможностью руководства субъекта предпринять ряд определенных действий от имени субъекта.
- Были ли операции между связанными сторонами должным образом отражены и раскрыты в промежуточной финансовой информации.
- Значительные изменения в контрактных и прочих обязательствах.
- Значительные изменения в условных обязательствах, включая судебные разбирательства и иски.
- Соблюдение условий займов.
- Аспекты, по которым возникли вопросы при применении процедур обзора.
- Значительные операции, возникающие в течение последних нескольких дней промежуточного периода или в течение первых нескольких дней следующего промежуточного периода.
- Знание о мошенничестве или предполагаемом мошенничестве, которое может оказывать влияние на субъект с участием:
  - Руководства субъекта;
  - Сотрудников, играющих важную роль в осуществлении внутреннего контроля; или

- Других лиц, когда мошенничество может оказать существенное влияние на промежуточную финансовую отчетность.

- Знание о мошеннических утверждениях или предполагаемом мошенничестве, влияющем на промежуточную финансовую информацию субъекта, со стороны сотрудников, бывших сотрудников, аналитиков, членов регулирующего органа и других лиц.
- Знание о фактических или возможных фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

- Применение аналитических процедур в отношении промежуточной финансовой информации, предназначенных для выявления необычных отношений и отдельных статей, которые оказываются необычными, и которые могут указывать на существенное искажение в промежуточной финансовой информации. Аналитические процедуры могут включать анализ коэффициентов и статистические приемы, такие как анализ тенденций или регрессивный анализ, и могут выполняться вручную или с использованием компьютеризированных методов. Приложение 2 к данному МССО содержит примеры аналитических процедур, которые аудитор может применить при проведении обзора промежуточной финансовой информации.
- Изучение промежуточной финансовой информации и определение, привлекли ли внимание аудитора какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена, по всем существенным аспектам, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

22. Аудитор может выполнять многие процедуры обзора до или одновременно с подготовкой промежуточной финансовой информации субъектом. Например, может оказаться целесообразным обновить знания о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, и начать изучение

соответствующих протоколов до окончания промежуточного периода. Выполнение некоторых процедур обзора в начале промежуточного периода также позволяет раньше выявить и рассмотреть значительные вопросы бухгалтерского учета, влияющие на промежуточную финансовую информацию.

23. Аудитор, проводящий обзор промежуточной финансовой информации, также участвует в проведении аудита годовой финансовой отчетности субъекта. Для удобства и эффективности, аудитор может принять решение о выполнении определенных аудиторских процедур одновременно с обзором промежуточной финансовой информации. Например, информация, полученная при изучении протоколов собраний совета директоров, проводимых в связи с обзором промежуточной финансовой информации, также может использоваться и в отношении годового аудита. Аудитор также может принять решение о выполнении, в ходе промежуточного обзора, аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в целях аудита годовой финансовой отчетности, например, выполнение аудиторских процедур в отношении значительных или необычных операций, возникших в течение периода, таких как слияние бизнеса, реструктуризация или значительные доходные операции.

24. Обзор промежуточной финансовой информации обычно не предусматривает подтверждения запросов по судебным разбирательствам и искам. Поэтому обычно нет необходимости обращаться с запросами к юристам субъекта. Тем не менее, прямые контакты с юристами субъекта в отношении судебных разбирательств или исков могут оказаться необходимыми, если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание сомневаться в том, что промежуточная финансовая информация была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, и аудитор считает, что юристы могут обладать релевантной информацией.

25. **Аудитор должен получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласована или сверена с бухгалтерскими записями.** Аудитор может получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация

согласована или сверена с лежащими в ее основе бухгалтерскими записями путем изучения промежуточной финансовой информации в разрезе:

(а) Бухгалтерских записей, таких как главная книга или таблица консолидации, которые согласованы или сверены с бухгалтерскими записями; и

(б) Прочей подтверждающей информации в записях субъекта, в случае необходимости.

26. **Аудитор должен опросить руководство субъекта на предмет того, выявило ли оно какие-либо события, имевшие место вплоть до даты отчета по обзору, которые могут потребовать корректировки или внесения раскрытий в промежуточную финансовую информацию.** Аудитору не обязательно выполнять прочие процедуры для выявления событий, возникающих после даты отчета по обзору.

27. **Аудитор должен опросить руководство субъекта на предмет того, изменило ли оно свою оценку способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности. Если в результате такого опроса или прочих процедур обзора аудитор узнает о событиях или условиях, ставящих под сомнение способность субъекта продолжать свою непрерывную деятельность, аудитор должен:**

(а) Получить от руководства субъекта информацию в отношении планов будущих действий, основанных на его оценке соответствия допущению о непрерывности деятельности, обосновании этих планов и того, считает ли руководство субъекта, что результаты осуществления этих планов улучшат ситуацию; и

(б) Изучить надлежащий характер раскрытий в отношении таких вопросов в промежуточной финансовой информации.

28. События или условия, которые могут поставить под сомнение способность компании соответствовать допущению о непрерывности деятельности, могут существовать на дату годовой финансовой отчетности или могут быть выявлены в результате опросов руководства субъекта или в ходе выполнения прочих

процедур обзора. Когда такие события или условия выявляются аудитором, он проводит опрос руководства субъекта в отношении планов будущих действий, таких как планы по ликвидации активов, заимствованию денег или реструктуризации долгов, снижению или отсрочиванию расходов, или увеличению капитала. Аудитор также проводит опрос в отношении обоснованности планов руководства субъекта и ожидания руководства субъекта в отношении того, смогут ли такие планы улучшить ситуацию. Однако, обычно аудитору нет необходимости подтверждать обоснованность планов руководства субъекта и то, что в результате осуществления таких планов ситуация будет улучшена.

29. **Если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание сомневаться по поводу необходимости внесения существенных корректировок в промежуточную финансовую информацию таким образом, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор должен сделать дополнительные запросы или выполнить прочие процедуры, необходимые для подготовки заключения в отчете (заключении) по обзору.** Например, если процедуры аудитора по обзору заставили аудитора усомниться в том, что значительная операция по продаже была отражена в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор выполняет дополнительные процедуры, достаточные, чтобы развеять сомнения аудитора, такие как обсуждение условий операции с руководящим маркетинговым и бухгалтерским персоналом, или изучение контракта на реализацию.

Оценка искажений

30. Аудитор должен оценить, в отдельности или в совокупности, являются ли неисправленные искажения, выявленные аудитором, существенными по отношению к промежуточной финансовой информации.

31. Обзор промежуточной финансовой информации, в отличие от аудита, не предназначен для получения разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит

существенных искажений. Но искажения, привлекшие внимание аудитора, включая неправильные раскрытия, оцениваются отдельно и в совокупности для определения того, требуется ли существенная корректировка в промежуточной финансовой информации, которая позволила бы рассматривать ее как подготовленную, во всех существенных аспекта, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

32. Аудитор использует профессиональное суждение при оценке существенности искажений, которые субъект не исправил. Аудитор изучает вопросы, такие как характер, причина и сумма искажения, появилось ли искажение в предыдущем году или в промежуточном периоде текущего года, а также потенциальное влияние искажения на будущие промежуточные или годовой периоды.

33. Аудитор может указать нижний предел для суммы искажения, который необходимо рассматривать, так как аудитор ожидает, что совокупность этих сумм определенно не будет оказывать существенного влияния на промежуточную финансовую информацию. При этом аудитор рассматривает тот факт, что определение существенности включает как количественные, так и качественные характеристики, и, что искажения сравнительно небольших сумм может, тем не менее, оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

Представления руководства субъекта

34. **Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта на предмет того, что:**

    (а) Оно подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения фактов мошенничества и ошибок;

    (б) Промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности;

    (в) Оно считает, что влияние неисправленных искажений, собранных аудитором в совокупности в ходе обзора, является несущественным, в отдельности, и в

совокупности, для промежуточной финансовой информации в целом. Резюме этих статей включается или прилагается к письменным представлениям;

(г) Оно раскрыло аудитору все значительные факты в отношении мошенничества или предполагаемого мошенничества, известные руководству субъекта, которые могли повлиять на субъект;

(д) Оно раскрыло аудитору результаты своей оценки рисков того, что промежуточная финансовая информация может быть существенно искажена в результате мошенничества;[2]

(е) Оно раскрыло аудитору все известные действительные или возможные факты несоблюдения законодательства и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке промежуточной финансовой информации; и

(ж) Оно раскрыло аудитору все значительные события, возникшие после даты баланса и до даты выпуска отчета по обзору, которые могут потребовать корректировок или внесения раскрытий в промежуточную финансовую информацию.

35. Аудитор получает дополнительные представления в отношении вопросов специфических для бизнеса или отрасли субъекта. Пример письма-представления руководства субъекта представлен в Приложении 3 к данному МССО.

Ответственность аудитора за прилагаемую информацию

36. Аудитор должен изучить прочую информацию, которая прилагается к промежуточной финансовой информации, чтобы определить, имеются ли существенные несоответствия этой

---

[2] Параграф 35 МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» разъясняет, что характер, масштаб и частота такой оценки зависят от обстоятельств субъекта и что руководство субъекта может проводить детальную оценку ежегодно или в процессе постоянного мониторинга. Соответственно, это представление в той степени, в которой оно относится к промежуточной финансовой информации, адаптируется под специфические обстоятельства субъекта.

информации промежуточной финансовой информации. Если аудитор выявил существенное несоответствие, он должен рассмотреть необходимость внесения изменений в промежуточную финансовую информацию или прочую информацию. Если необходимо внести изменения в промежуточную финансовую информацию, а руководство субъекта отказывается вносить такие изменения, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на отчет (заключение) по обзору. Если изменение необходимо внести в прочую информацию, а руководство субъекта отказывается внести такое изменение, аудитор должен рассмотреть необходимость включения в отчет (заключение) по обзору дополнительного параграфа, описывающего существенное несоответствие, или предпринять другие действия, такие как отказ от выпуска отчета (заключения) по обзору или уход из проекта. Например, руководство субъекта может представить альтернативные методы оценки доходов, которые более позитивно отражают финансовые результаты, чем промежуточная финансовая информация, и такие альтернативные методы получили чрезмерное предпочтение, нечетко определены, или неточно сверены с промежуточной финансовой информацией, и таким образом вводят в заблуждение и сбивают с толку.

37. **Если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что прочая информация может содержать существенные искажения фактов, аудитор должен обсудить данный аспект с руководством субъекта.** При изучении прочей информации в целях определения существенных несоответствий, аудитор может обнаружить очевидное существенное искажение факта (т.е. информацию, не связанную с промежуточной финансовой информацией, которая неправильно указана или представлена). При обсуждении данного аспекта с руководством субъекта аудитор рассматривает обоснованность прочей информации и ответы руководства субъекта на запросы аудитора о существовании обоснованных различий в суждении или заключении, а также необходимость получения руководством субъекта консультаций от квалифицированной третьей стороны для устранения очевидного искажения факта. Если необходимо внести изменение для исправления существенного искажения факта, а руководство субъекта отказывается внести такое изменение,

аудитор должен решить, какие дальнейшие действия необходимо предпринять, например, уведомление лиц, наделенных руководящими полномочиями, и получение юридической консультации.

Сообщение информации

38. **Если в результате проведения обзора промежуточной финансовой информации, внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что необходимо внести существенные корректировки в промежуточную финансовую информацию, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор должен незамедлительно сообщить об этом факте руководству субъекта соответствующего уровня .**

39. **Если, в соответствии с суждением аудитора, руководство субъекта не отвечает на запросы надлежащим образом в течение разумного периода времени, аудитор должен проинформировать об этом лица, наделенные руководящими полномочиями.** Уведомление должно быть направлено как можно скорее, в устной или письменной форме. На выбор аудитора в отношении письменной или устной формы уведомления оказывают влияние такие факторы как характер, чувствительность и значительность вопроса, о котором необходимо сообщить, и сроки процесса сообщения. Если информация сообщается устно, аудитор должен задокументировать это сообщение.

40. **Если, в соответствии с суждением аудитора, лица, наделенные руководящими полномочиями, не отвечают надлежащим образом в течение разумного периода времени, аудитор должен рассмотреть следующие моменты:**

    (а) Необходимо ли модифицировать отчет (заключение); или

    (б) Возможность отказа от исполнения соглашения; и

    (с) Возможность отказа от назначения на аудит годовой финансовой отчетности.

41. **Если в результате проведения обзора промежуточной финансовой информации внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что имеются факты мошенничества или несоблюдения субъектом законодательства и нормативных актов, аудитор должен сообщить об этом как можно скорее руководству субъекта соответствующего уровня.** На определение соответствующего уровня руководства субъекта влияют вероятность сговора или участия членов руководства субъекта. Аудитор также рассматривает вопрос необходимости уведомления о таком факте лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также его последствия для обзора.

42. **Аудитор должен сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, о соответствующих аспектах, имеющих значение для управления, которые возникают при проведении обзора промежуточной финансовой информации.** В результате проведения обзора промежуточной финансовой информации аудитор может узнать об аспектах, которые, по мнению аудитора, важны и имеют отношение к лицам, наделенным руководящими полномочиями, при осуществлении ими надзора за процессом подготовки финансовой отчетности и раскрытий. Аудитор сообщает о таких вопросах лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Отчетность по характеру, объему и результатам обзора промежуточной финансовой информации

43. **Аудитор должен выпустить письменный отчет, содержащий следующее:**

    (а) Надлежащий заголовок.

    (б) Указание на адресата, в соответствии с обстоятельствами соглашения.

    (в) Указание на промежуточную финансовую информацию, обзор которой проводился, включая название каждого из отчетов, содержащихся в полном или сокращенном пакете финансовой отчетности, а также дату и рассматриваемый период промежуточной финансовой информации.

(в) Если промежуточная финансовая информация состоит из полного пакета финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления, то заявление о том, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку и достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

(г) При прочих обстоятельствах, заявление о том, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

(д) Заявление о том, что аудитор несет ответственность за выражение заключения по промежуточной финансовой информации на основании проведенного обзора.

(е) Заявление о том, что обзор промежуточной финансовой информации был проведен в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору (МССО) 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта», а также заявление о том, что обзор включает проведение опросов, в основном, лиц, ответственных за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и прочих процедур обзора.

(ж) Заявление о том, что масштаб обзора значительно меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, следовательно, аудитор не может получить уверенность в том, что он знает обо всех значительных вопросах, которые могли бы быть выявлены в случае проведения аудита, и, соответственно, аудиторское мнение не выражается.

(з) Если промежуточная финансовая информация состоит из полного пакета финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления, то заключение о том, привлекли ли внимание аудитора какие-либо аспекты, дающие ему основание полагать, что промежуточная финансовая информация не дает недостоверный и справедливый взгляд или не представлена справедливо, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (с указанием страны или юрисдикции происхождения основы представления финансовой отчетности, если используемая основа представления финансовой отчетности отлична от Международных стандартов финансовой отчетности); или

(и) В других обстоятельствах, заключение о том, привлекли ли внимание аудитора какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности (с указанием страны или юрисдикции происхождения основы представления финансовой отчетности, если используемая основа представления финансовой отчетности отлична от Международных стандартов финансовой отчетности).

(к) Дата отчета (заключения).

(л) Местонахождение страны или юрисдикции, в которой осуществляет свою практику аудитор.

(м) Подпись аудитора.

Примеры отчета по обзору представлены в Приложении 4 к данному МССО.

44. В некоторых юрисдикциях законы и нормативные акты, регулирующие обзор промежуточной финансовой информации, могут предусматривать свою формулировку аудиторского заключения, отличающуюся от формулировки, представленной в

параграфе 43 (з) и (и). Хотя аудитора могут обязать использовать указанную формулировку, ответственность аудитора в соответствии с данным МССО в отношении заключения не меняется.

Отклонение от применимой основы представления финансовой отчетности

45. Аудитор должен выразить заключение с оговоркой или отрицательное заключение, если он обнаружил факты, дающие ему основание считать, что необходимо внести существенную корректировку в промежуточную финансовую информацию, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

46. Если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что на промежуточную финансовую информацию существенно влияют или могут повлиять отклонения от применимой основы представления финансовой отчетности, а руководство субъекта не исправляет промежуточную финансовую информацию, аудитор модифицирует отчет по обзору. Модификация должна описывать характер отклонения и, при необходимости, указывать его влияние на промежуточную финансовую информацию. Если информация, которую аудитор считает необходимой для надлежащего раскрытия, не включена в промежуточную финансовую информацию, аудитор модифицирует отчет по обзору и, при необходимости, включает эту информацию в отчет по обзору. Модификация отчета по обзору обычно выражается в добавлении объяснительного параграфа в отчет по обзору и выражении заключения с оговоркой. Пример отчета по обзору с заключением с оговоркой представлен в Приложении 5 к данному МССО.

47. Если влияние отклонения настолько существенно для промежуточной финансовой информации, что аудитор считает выражение заключения с оговоркой недостаточным для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера промежуточной финансовой информации, он предоставляет отрицательное

заключение. Пример отчета с отрицательным заключением представлен в Приложении 7 к данному МССО.

Ограничения масштаба

48. Ограничения масштаба обычно не позволяет аудитору завершить обзор.

49. **Если аудитор не может завершить обзор, он должен в письменном виде сообщить руководству субъекта соответствующего уровня и лицам, наделенным руководящими полномочиями, причину того, почему обзор не может быть завершен, и рассмотреть вопрос о целесообразности выпуска отчета.**

Ограничения масштаба, установленные руководством субъекта

50. Аудитор не принимает соглашение по обзору промежуточной финансовой информации, если предварительное знание аудитором обстоятельств соглашения показывает, что аудитор не сможет завершить обзор, так как будут иметь место ограничения масштаба обзора, проводимого аудитором, установленные руководством субъекта.

51. Если после принятия соглашения руководство субъекта устанавливает ограничение масштаба обзора, аудитор требует устранения этого ограничения. Если руководство субъекта отказывается сделать это, аудитор не сможет завершить обзор и предоставить заключение. В таких случаях аудитор в письменном виде сообщает, руководству субъекта соответствующего уровня и лицам, наделенным руководящими полномочиями, причину, по которой обзор не может быть завершен. Однако, если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что необходимо сделать существенную корректировку промежуточной финансовой информации, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор должен сообщить о таких фактах в порядке, предусмотренном руководством, представленным в параграфах 38-40.

52. Аудитор также должен проверить юридическую и нормативно-правовую ответственность, включая и то, обязан ли аудитор выпустить отчет. Если существует такое требование, аудитор отказывается от выражения заключения и в отчете (заключении) по обзору описывает причину, по которой обзор не может быть завершен. Но если внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что необходимо сделать существенную корректировку промежуточной финансовой информации, чтобы она могла рассматриваться как подготовленная, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудитор также должен указать эти факты в отчете.

Прочие ограничения масштаба

53. Ограничения масштаба могут возникнуть по обстоятельствам, отличным от ограничений масштаба, установленных руководством субъекта. В таких обстоятельствах аудитор обычно не может завершить обзор и предоставить заключение, при этом он руководствуется параграфами 51-52. Однако могут существовать редкие обстоятельства, когда ограничения масштаба аудита четко лимитируются одним или несколькими специфическими вопросами, которые, являясь существенными, не относятся, по суждению аудитора, к промежуточной финансовой информации. В таких обстоятельствах аудитор модифицирует отчет по обзору, выделяя тот факт, что, за исключением описанного в объяснительном параграфе отчета по обзору, обзор был проведен в соответствии с данным МССО, и выражает заключение с оговоркой. Пример отчета с заключением с оговоркой представлен в Приложении 6 к данному МССО.

54. Аудитор мог выразить мнение с оговоркой по аудиту последней годовой финансовой отчетности по причине ограничения масштаба аудита. Аудитор проверяет, существует ли в дальнейшем такое ограничение масштаба и, если оно существует, рассматривает влияние этого факта на отчет по обзору.

Допущение о непрерывности деятельности и значительные неопределенности

55. В некоторых обстоятельствах пояснительный параграф может быть приложен к отчету по обзору, не влияя при этом на заключение аудитора, с целью выделения вопроса, включенного в примечание к промежуточной финансовой информации, которое более подробно раскрывает этот вопрос. Такой параграф лучше вставить после параграфа-заключения и, как правило, он должен указывать на тот факт, что заключение выражено без оговорок в этом отношении.

56. **Если надлежащее раскрытие было сделано в промежуточной финансовой информации, аудитор должен добавить пояснительный параграф к отчету по обзору, чтобы подчеркнуть существенную неопределенность в отношении события или условия, которое может вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности.**

57. Аудитор мог модифицировать предыдущий аудиторский отчет или отчет по обзору путем добавления пояснительного параграфа, чтобы подчеркнуть существенную неопределенность в отношении события или условия, которое может вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности. Если существенная неопределенность все еще существует и сделано надлежащее раскрытие в промежуточной финансовой информации, аудитор модифицирует отчет по обзору текущей промежуточной финансовой информации, добавив параграф, подчеркивающий наличие постоянной существенной неопределенности.

58. Если в результате запроса или прочих процедур обзора аудитор обнаружил существенную неопределенность в отношении события или условия, которое может вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности и надлежащее раскрытие было сделано в промежуточной финансовойинформации, аудитор модифицирует отчет по обзору, добавив пояснительный параграф.

59. Если существенная неопределенность, которая вызывает значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности деятельности, не была должным образом раскрыта в промежуточной финансовой информации, аудитор должен выразить заключение с оговоркой или отрицательное заключение. Отчет (заключение) должен включать специальную ссылку на факт наличия существенной неопределенности.

60. Аудитор должен рассмотреть вопрос модификации отчета по обзору путем добавления параграфа, подчеркивающего наличие значительной неопределенности (отличной от вопроса о допущении о непрерывности деятельности), которую обнаружил аудитор; данное решение зависит от будущих событий и может повлиять на промежуточную финансовую информацию.

Прочие вопросы

61. Условия соглашения включают согласие руководства субъекта на то, что если в документах, содержащих промежуточную финансовую информацию, указывается, что аудитором субъекта проводился обзор данной информации, то отчет по обзору также будет включен в эти документы. Если руководство субъекта не включило отчет по обзору в подобный документ, аудитор решает, следует ли проконсультироваться у юристов для определения надлежащих действий при этих обстоятельствах.

62. Если аудитор выпустил модифицированный отчет по обзору, а руководство субъекта выпустило промежуточную финансовую информацию без включения модифицированного отчета по обзору в документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, аудитор решает, следует ли проконсультироваться у юристов для определения надлежащих действий при этих обстоятельствах и рассматривает возможность отказа от назначения на аудит годовой финансовой отчетности.

63. Промежуточная финансовая информация, состоящая из сокращенного пакета финансовой отчетности, не обязательно включает всю информацию, которая была бы включена в полный

пакет финансовой отчетности, но может предоставлять объяснение в отношении событий и изменений, значительных для понимания изменений в финансовом положении или результатах деятельности субъекта после даты годовой отчетности. Причиной этого является предположение о том, что пользователи промежуточной финансовой информации будут иметь доступ к последней аудированной финансовой отчетности, как это происходит, например, в отношении котируемых на бирже субъектов. В других обстоятельствах аудитор обсуждает с руководством субъекта необходимость включения в промежуточную финансовую информацию заявления о том, что она должна рассматриваться вместе с последней аудированной финансовой отчетностью. При отсутствии такого заявления аудитор должен определить, без ссылки на последнюю аудированную финансовую отчетность, является ли промежуточная финансовая информация вводящей в заблуждение в данных обстоятельствах, а также последствия этого факта для отчета по обзору.

Документация

64. **Аудитор должен подготовить документацию по обзору, достаточную и надлежащую для представления основы для аудиторского заключения и представления доказательств того, что обзор был выполнен в соответствии с данным МССО и применимым законодательством и нормативными актами.** Документация позволяет опытному аудитору, который не был ранее связан с соглашением, понять характер, сроки выполнения и масштаб сделанных запросов и примененных аналитических и прочих процедур обзора, полученную информацию, и все значительные вопросы, рассмотренные в ходе выполнения обзора, включая решения, принятые по таким вопросам.

Дата вступления в силу

65. Настоящий МССО применяется в отношении обзора промежуточной финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 г. или после указанной даты. Досрочное применение МССО допускается.

Применение в государственном секторе

1. *Параграф 10 предусматривает, что аудитор и клиент согласовывают условия соглашения. В параграфе 11 объясняется, что письмо-соглашение помогает избежать недопонимания в отношении характера соглашения и, в частности, цели и масштаба обзора, ответственности руководства субъекта, степени аудиторской ответственности, полученной уверенности, характера и формы отчета. Законы и нормативные акты, определяющие соглашения по обзору в государственном секторе, обычно регламентируют назначение аудитора. Следовательно, письма-соглашения не могут широко применяться в государственном секторе. Но письмо-соглашение, содержащее вопросы, рассмотренные в параграфе 11, может оказаться полезным и для аудитора предприятия государственного сектора, и для клиента. Аудиторы предприятий государственного сектора могут согласовывать с клиентом условия обзора посредством письма-соглашения.*

2. *В государственном секторе обязательства аудитора по обязательному аудиту могут распространятся и на другую работу, такую как обзор промежуточной финансовой информации. В таких случаях аудитор предприятия государственного сектора не может отказаться от выполнения этого обязательства и, следовательно, не может не принять (см. параграф 50) или отказаться от соглашения по обзору (см. параграфы 36 и 40 (б)). Аудитор предприятия государственного сектора также не может отказаться от назначения на аудит годовой финансовой отчетности (см. параграфы 40 (в)) и 62).*

3. *Параграф 41 рассматривает ответственность аудитора в тех случаях, когда внимание аудитора привлекли какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что существуют факты мошенничества или несоблюдения субъектом законодательства и нормативных актов. В государственном секторе аудитор может быть обязан, в соответствии с законодательными или прочими нормативными требованиями, сообщать о таких вопросах в регулирующие или другие государственные органы*

Приложение 1

Пример письма-соглашения по обзору промежуточной финансовой информации

Следующее письмо предназначено для использования в качестве руководства в связи с рассмотрением содержания параграфа 10 данного МСА и должно быть адаптировано в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами.

Совету директоров (или соответствующему представителю высшего руководства субъекта):

Мы предоставляем данное письмо, чтобы подтвердить наше понимание условий и задач нашего соглашения по обзору промежуточного баланса субъекта по состоянию на 30 июня 20X1 года и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за шестимесячный период, закончившийся на указанную дату.

Наш обзор будет проведен в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта», разработанный Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности, с целью предоставления нам необходимой основы для выражения заключения о том, привлекли ли наше внимание какие-либо аспекты, дающие нам основание считать, что промежуточная финансовая отчетность не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения финансовой отчетности, если применимая основа представления финансовой отчетности отлична от Международных стандартов финансовой отчетности]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые, вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора, и обычно не предусматривает подтверждения полученной информации. Масштаб обзора промежуточной финансовой информации намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, целью которого является выражение мнения в отношении финансовой отчетности и, соответственно, мы не выражаем такого мнения.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Мы планируем предоставить отчет по промежуточной финансовой информации следующего содержания:

(Включить текст образца отчета)

Ответственность за промежуточную финансовую информацию, включая адекватное раскрытие, несет руководство субъекта. Это включает разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, связанной с подготовкой и представлением промежуточной финансовой информации, не содержащей существенных искажений, причиной которых может послужить мошенничество или ошибка; выбор и применение учетной политики; а также подготовку расчетных оценок, применимых при данных обстоятельствах. Как часть процесса нашего обзора мы запросим у руководства субъекта письменные представления, касающиеся утверждений, сделанных в связи с проводимым обзором. Мы также требуем, чтобы в случае указания в документе, содержащем промежуточную финансовую информацию, что проводился обзор данной промежуточной финансовой информации, наш отчет был включен в этот документ.

Обзор промежуточной финансовой информации не предоставляет уверенности, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Не следует полагаться на наше соглашение в части раскрытия возможного существования мошенничества или ошибок, или незаконных действий. Тем не менее, мы будем информировать Вас о любых существенных вопросах, которые привлекут наше внимание.

Мы ожидаем полного сотрудничества со стороны Вашего персонала и верим, что они предоставят нам все доступные записи, документацию и прочую информацию, которые потребуются нам в ходе обзора.

[Вставить дополнительную информацию об условиях оплаты, в случае необходимости]

Письмо будет действительным в течение последующих лет до его аннулирования, внесения поправок или его замены (в случае необходимости).

Подписав и вернув приложенный экземпляр данного письма, Вы тем самым подтвердите, что содержание письма соответствует Вашему представлению о договоренности по проведению нами обзора финансовой отчетности.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ,
ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Подтверждено от имени Компании ABC

(подпись)

_____

ФИО и должность

Дата

Приложение 2

Аналитические процедуры, рассматриваемые аудитором при проведении обзора промежуточной финансовой информации

Примеры аналитических процедур, которые могут быть выполнены аудитором при проведении обзора промежуточной финансовой информации, включают:

- Сравнение промежуточной финансовой информации с промежуточной финансовой информацией предыдущего промежуточного периода, с промежуточной финансовой информацией соответствующего промежуточного периода предыдущего финансового года, с промежуточной финансовой информацией, которую руководство субъекта ожидало по текущему периоду, и с последней аудированной финансовой отчетностью.
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с ожидаемыми результатами, такими как бюджеты или прогнозы (например, сравнение сальдо по налогам и взаимосвязи между резервами на подоходный налог для предоплаты по налогам в текущей финансовой информации с соответствующей информацией в (а) бюджете с использованием ожидаемых ставок, и (б) финансовой информацией за предыдущие периоды).
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с соответствующей нефинансовой информацией.
- Сравнение отраженных сумм или коэффициентов, полученных из отраженных сумм, с ожиданиями, рассчитанными аудитором. Аудитор рассчитывает эти ожидания путем определения и применения взаимосвязей, существование которых обоснованно ожидается на основании знания аудитора о субъекте и отрасли, в которой осуществляет свою деятельность субъект.
- Сравнение коэффициентов и показателей текущего промежуточного периода с коэффициентами и показателями других субъектов этой отрасли.
- Сравнение взаимосвязей между элементами текущей промежуточной финансовой информации с соответствующими взаимосвязями в промежуточной финансовой информации

предыдущих периодов, например, по типам расходов в процентном отношении к продажам, по типам активов в процентном отношении ко всем активам и процент изменений в продажах в процентном отношении к изменениям в дебиторской задолженности.

- Сравнение детализированных данных. Ниже даны примеры того, как можно детализировать данные:
  - По периодам, например, статьи расходов или доходов по кварталам, месяцам или неделям.
  - По линиям продукции или источнику дохода.
  - По расположению, например, по компонентам.
  - По характеристикам операции, например, доходы, полученные дизайнерами, архитекторами или рабочими.
  - По нескольким характеристикам операции, например, продажи по продукции и месяцам.

Приложение 3

Пример письма-представления руководства субъекта

Следующее письмо не является стандартным. Представления руководства субъекта могут изменяться в зависимости от субъекта и промежуточного периода.

(Бланк субъекта)

(Аудитору)

(Дата)

Вступительный параграф, если промежуточная финансовая информация представляет собой сокращенную финансовую отчетность:

Настоящее письмо-представление предоставляется в связи с проведенным Вами обзором сокращенного баланса компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и соответствующего сокращенного отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, с целью выражения заключения о том, привлекли ли Ваше внимание какие-либо аспекты, дающие Вам основание считать, что промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности}.

Мы подтверждаем нашу ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности}.

Вступительный параграф, если промежуточная финансовая информация представляет собой полный пакет финансовой отчетности общего назначения, подготовленный в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления:

Настоящее письмо-представление предоставляется в связи с проведенным Вами обзором баланса компании ABC по состоянию на 31

марта 20X1 года и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, и основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний, с целью выражения заключения о том, привлекли ли Ваше внимание какие-либо аспекты, дающие Вам основание считать, что промежуточная финансовая информация не дает достоверный и справедливый взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое положение компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и ее финансовые результаты, и движение денежных средств в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности}.

Мы подтверждаем нашу ответственность за справедливое представление промежуточной финансовой информации в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности}.

Мы подтверждаем, основываясь на наших знаниях и убеждениях, следующие представления:

- Промежуточная финансовая информация, указанная выше, подготовлена и представлена в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности}.
- Мы предоставили вам все учетные книги и подтверждающую документацию, а также все протоколы собраний акционеров и совета директоров (перечислить по датам).
- Не было существенных операций, неправильно отраженных в бухгалтерских записях, лежащих в основе промежуточной финансовой информации.
- Нет известных фактических или возможных фактов несоблюдения законов и нормативных актов, которые могли бы оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию в случае их существования.

- Мы подтверждаем ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения фактов мошенничества и ошибок.
- Мы раскрыли вам все значительные факты, связанные с известным или подозреваемым мошенничеством, которые могли повлиять на субъект.
- Мы раскрыли вам результаты нашей оценки риска существенного искажения промежуточной финансовой информации в результате мошенничества.
- Мы считаем, что влияние неисправленных искажений, собранных в прилагаемой таблице, является несущественным, как по отдельности, так и в совокупности, в отношении промежуточной финансовой информации в целом.
- Мы подтверждаем полноту информации, предоставленной вам по определению связанных сторон.
- Следующие статьи были надлежащим образом учтены и, если применительно, были надлежащим образом раскрыты в промежуточной финансовой информации:
    - Операции между связанными сторонами, включая продажи, покупки, займы, трансферты, лизинг и гарантии, суммы кредиторской и дебиторской задолженности по связанным сторонам;
    - Гарантии, письменные или устные, по которым у субъекта возникают условные обязательства; и
    - Соглашения и опционы на выкуп ранее проданных активов.
- Представление и раскрытие оценки справедливой стоимости активов и обязательств соответствуют (указать применимую основу представления финансовой отчетности). Использованные допущения отражают наше намерение и способность выполнить определенный курс действий от имени субъекта в отношении оценки справедливой стоимости или раскрытий, когда применимо.
- У нас нет планов или намерений, которые могут существенно повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и

обязательств, отраженных в промежуточной финансовой информации.

- У нас нет планов прекратить выпуск определенной линии продукции или прочих планов или намерений, которые могут привести к излишним или устаревшим запасам; стоимость запасов не превышает стоимости реализации.
- Субъект имеет соответствующие права собственности на все активы, и по данным активам нет залоговых прав и закладных.
- Мы отразили или раскрыли, в зависимости от обстоятельств, все обязательства, как фактические, так и условные.
- (Добавить все дополнительные представления, связанные с новыми стандартами бухгалтерского учета, которые были использованы в первый раз, и рассмотреть все дополнительные представления, требуемые новыми стандартами аудита, которые связаны с промежуточной финансовой информацией).

Основываясь на наших знаниях и убеждениях, мы заявляем что, после даты баланса и до даты настоящего письма не имели место события,, которые могли бы потребовать корректировок или раскрытий в вышеупомянутой промежуточной финансовой информации.

_____

(Первый руководитель)

_____

(Финансовый директор)

Приложение 4

Пример отчета по обзору промежуточной финансовой информации

Полный пакет финансовой отчетности общего назначения, подготовленный в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления (см. параграф 43 (i))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний[3] Ответственность за подготовку и справедливое представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с (указать применимую основу представления финансовой отчетности) несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта».[4] Обзор

[3] Аудитор может указать регулирующий орган или эквивалентный ему орган, которому предоставляется промежуточная финансовая информация.

[4] Если проводится обзор исторической финансовой информации, не являющейся промежуточной финансовой информацией, данное предложение должно иметь

промежуточной финансовой информации состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

Заключение

Основываясь на нашем обзоре, мы заявляем: ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает достоверный и справедливый взгляд *(или «не представлена справедливо во всех существенных аспектах»)* на финансовое положение субъекта по состоянию на 31 марта 20X1 года и его финансовые результаты, а также денежные потоки за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности}.

АУДИТОР

Дата

Адрес

следующую формулировку: «Мы провели наш обзор в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410, который применяется отношении обзора исторической финансовой информации, проводимого независимым аудитором субъекта». Остальная часть отчета адаптируется в зависимости от обстоятельств.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Прочая промежуточная финансовая информация (см. параграф 43 (к))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату[5] Ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с (указать применимую основу представления финансовой отчетности) несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашения по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»[6]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

---

[5] См. Сноску 3.

[6] См. сноску 4.

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Заключение

Основываясь на нашем обзоре, мы заявляем: ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности}.

АУДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 5

Пример отчета по обзору с заключением с оговоркой в отношении отклонения от применимой основы представления финансовой отчетности

Полный пакет финансовой отчетности общего назначения, подготовленный в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления (см. параграф 43 (и))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний.[7] Ответственность за подготовку и справедливое представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»[8]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного

---

[7] См. сноску 3

[8] См. сноску 4

меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

Основа для заключения с оговоркой

В соответствии с информацией, предоставленной нам руководством субъекта, компания ABC исключила из собственности и долгосрочной задолженности некоторые обязательства по лизингу, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы с целью соответствия (указать применимую основу представления финансовой отчетности). Эта информация показывает, что в случае капитализации данных лизинговых обязательств по состоянию на 31 марта 20X1 года, собственность увеличилась бы на $_____, долгосрочная задолженность на $_____, а чистый доход и доход на акцию увеличились (уменьшились) бы на $_____, $_____, $_____ и $_____ соответственно за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату.

Заключение с оговоркой

На основании нашего обзора, за исключением вопроса, описанного в предыдущем параграфе, ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает достоверный и справедливый взгляд *(или не представлена справедливо во всех существенных аспектах) на финансовое* положение субъекта по состоянию на 31 марта 20X1 года, его финансовые результаты и денежные потоки за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, в соответствии с {указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности}.

АУДИТОР

Дата

Адрес

Прочая промежуточная финансовая информация (см. параграф 43 (к))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого (сокращенного) баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего (сокращенного) отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату.[9] Ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Обзор проведен нами в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»[10]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

Основа для заключения с оговоркой

В соответствии с информацией, предоставленной нам руководством субъекта, компания ABC исключила из собственности и долгосрочной

[9] См. сноску 3.
[10] См. сноску 4

задолженности некоторые обязательства по лизингу, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы с целью соответствия (указать применимую основу представления финансовой отчетности). Эта информация показывает, что в случае капитализации данных лизинговых обязательств по состоянию на 31 марта 20X1 года, собственность увеличилась бы на $_____, а долгосрочная задолженность на $_____, а чистый доход и доход на акцию увеличились (уменьшились) бы на $ _____, $ _____, $_____, и $_____соответственно, за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату.

Заключение с оговоркой

На основании нашего обзора, за исключением вопроса, описанного в предыдущем параграфе, ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности].

АУДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 6

Пример отчета по обзору с заключением с оговоркой в отношении ограничений масштаба, установленных не руководством субъекта

Полный пакет финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления (см. параграф 43 (и))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату[11] Ответственность за подготовку и справедливое представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

За исключением вопроса, объяснение которого представлено в следующем параграфе, мы провели обзор в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта».[12] Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб

[11] См. сноску 3

[12] См. сноску 4

обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

Основа для заключения с оговоркой

По причине пожара в офисе филиала (дата), который уничтожил записи по его дебиторской задолженности, мы не смогли завершить наш обзор дебиторской задолженности на общую сумму $_____,
включенной в промежуточную финансовую информацию. Субъект находится в процессе восстановления этих записей и не уверен в том, подтвердят ли эти записи указанную выше сумму и соответствующий резерв по сомнительной задолженности. Если бы мы смогли завершить наш обзор дебиторской задолженности, мы могли бы выявить аспекты, показывающие необходимость корректировок промежуточной финансовой информации.

Заключение с оговоркой

За исключение корректировок промежуточной финансовой информации, о необходимости внесения которых мы могли бы узнать, если бы не произошла вышеупомянутая ситуация, в ходе нашего обзора, ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает достоверный и справедливый взгляд *(или не представлена справедливо во всех существенных аспектах)* на финансовое положение субъекта по состоянию на 31 марта 20X1 года, его финансовые результаты и денежные потоки за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности].

АУДИТОР

Дата

Адрес

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Прочая промежуточная финансовая информация (см. параграф 43 (к))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого (сокращенного) баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 г. и соответствующего (сокращенного) отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату[13].Ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

За исключение вопроса, объяснение которого представлено в следующем параграфе, мы провели обзор в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта».[14] Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

---

[13] См. сноску 3.

[14] См. сноску 4

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Основа для заключения с оговоркой

По причине пожара в офисе филиала (дата), который уничтожил записи по его дебиторской задолженности, мы не смогли завершить наш обзор дебиторской задолженности на общую сумму $ _____, включенной в промежуточную финансовую информацию. Субъект находится в процессе восстановления этих записей и не уверен в том, подтвердят ли эти записи указанную выше сумму и соответствующий резерв по сомнительной задолженности. Если бы мы смогли завершить наш обзор дебиторской задолженности, мы могли бы выявить аспекты, показывающие необходимость корректировок промежуточной финансовой информации.

Заключение с оговоркой

За исключение корректировок промежуточной финансовой информации, о необходимости внесения которых мы могли бы узнать, если бы не произошла вышеупомянутая ситуация, в ходе нашего обзора, ничто не привлекло наше внимание, что позволило бы нам считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности].

АУДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 7

Пример отчета по обзору с отрицательным заключением в отношении отклонения от применимой основы представления финансовой отчетности

Полный пакет финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления (см. параграф 43 (и))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и соответствующего отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний[15]. Ответственность за подготовку и справедливое представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Мы провели обзор в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»[16]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного

[15] См. сноску 3.

[16] См. сноску 4.

меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

Основа для отрицательного заключения

Начиная с этого периода, руководство субъекта прекратило консолидацию финансовой отчетности своих дочерних компаний, так как руководство субъекта сочло консолидацию ненужной по причине существования значительных новых пакетов акций, не являющихся контрольными. Это не соответствует [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности] При подготовке консолидированной финансовой отчетности практически каждая статья промежуточной финансовой информации существенно изменится.

Отрицательное заключение

Наш обзор показывает, что настоящая промежуточная финансовая информация не дает достоверный и справедливый взгляд *(или не представлена справедливо во всех существенных аспектах*) на финансовое положение субъекта на 31 марта 20X1 года, его финансовые результаты и денежные потоки за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности], так как инвестиции субъекта в дочерние компании не были учтены на консолидированной основе, как было описано в предыдущем параграфе.

АУДИТОР

Дата

Адрес

Прочая промежуточная финансовая информация (см. параграф 43 (к))

Отчет по обзору промежуточной финансовой информации

(Адресат)

Введение

Мы провели обзор прилагаемого (сокращенного) баланса Компании ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и соответствующего (сокращенного) отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за трехмесячный период, закончившийся на указанную дату[17] Ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать установленную основу представления финансовой отчетности] несет руководство Компании. Наша ответственность состоит в выражении заключения по данной промежуточной финансовой информации на основании результатов нашего обзора.

Масштаб обзора

Мы провели обзор в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта»[18]. Обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за вопросы бухгалтерского учета и финансовые вопросы, и применения аналитических и прочих процедур обзора. Масштаб обзора намного меньше масштаба аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и, соответственно, не предоставляет нам возможности получить уверенность в том, что мы выявим все значительные аспекты, которые могли бы быть выявлены в ходе аудита. Соответственно, мы не выражаем аудиторского мнения.

---

[17] См. сноску 3

[18] См. сноску 4

ОБЗОР ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЕННЫЙ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ СУБЪЕКТА

Основа для отрицательного заключения

Начиная с этого периода руководство субъекта прекратило консолидацию финансовой отчетности своих дочерних компаний, так как руководство субъекта сочло консолидацию ненужной по причине существования значительных новых пакетов акций, не являющихся контрольными. Это не соответствует [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности]. При подготовке консолидированной финансовой отчетности практически каждая статья промежуточной финансовой информации существенно изменится.

Отрицательное заключение

Наш обзор показывает, что настоящая промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [указать применимую основу представления финансовой отчетности, включая ссылку на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчетности, если она отлична от Международных стандартов финансовой отчетности], так как инвестиции субъекта в дочерние компании не были учтены на консолидированной основе, как было описано в предыдущем параграфе.

АУДИТОР

Дата

Адрес

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ 3000

СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА ИЛИ ОБЗОРА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

(Вступает в силу в отношении отчетов о выражении уверенности, датированных 1 января 2005 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Этические требования	4-5
Контроль качества	6
Принятие и продление соглашения	7-9
Согласование условий соглашения	10-11
Планирование и выполнение соглашения	12-25
Использование работы эксперта	26-32
Получение доказательств	33-40
Последующие события	41
Документация	42-44
Подготовка отчета (заключения) о выражении уверенности	45-53
Прочая ответственность за отчетность	54-56
Дата вступления в силу	57

Международный стандарт соглашений по выражению уверенности (МССВУ) 3000 «Соглашения по выражению уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой информации» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МССВУ.

СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА ИЛИ ОБЗОРА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта соглашений по выражению уверенности (МССВУ) является разработка основных принципов и необходимых процедур, а также предоставление руководства публично практикующим профессиональным бухгалтерам (в целях данного МССВУ называемых «практикующими профессиональными бухгалтерами») для выполнения соглашений по выражению уверенности, отличных от аудита и обзора исторической финансовой информации, регулируемых Международными стандартами аудита (МСА) или Международными стандартами соглашений по обзору (МССО).

2. В данном МССВУ используется термин «соглашение по выражению разумной уверенности» и «соглашение по выражению ограниченной уверенности» для определения одного из двух типов соглашений по выражению уверенности, которые может выполнять практикующий профессиональный бухгалтер. Целью соглашения о выражении разумной уверенности является снижение риска соглашения о выражении уверенности до приемлемо низкого уровня в условиях соглашения[1], что используется в качестве основы для формы выражения положительного заключения практикующим профессиональным бухгалтером. Целью соглашения о выражении ограниченной уверенности является снижение риска соглашения по выражению уверенности до уровня, приемлемого в условиях соглашения, но если этот риск превышает уровень для соглашения по выражению разумной уверенности, что используется в качестве основы для формы выражения отрицательного заключения практикующим профессиональным бухгалтером.

Взаимосвязь с Основой, другими МССВУ, МСА и МССО

[1] Обстоятельства соглашения включают в себя все условия соглашения, включая и то, является ли соглашение соглашением по выражению разумной или ограниченной уверенности, характеристики предмета изучения, используемые критерии, требования предполагаемых пользователей, соответствующие характеристики ответственной стороны и ее среды, прочие вопросы, например, события, операции, условия и практика, которые могут оказывать значительное влияние на соглашение.

3. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен выполнять требования данного МССВУ и других соответствующих МССВУ при выполнении соглашений по выражению уверенности, отличных от аудита и обзора исторической финансовой информации, регулируемых МСА или МССО.** Данный МССВУ должен рассматриваться в контексте «Международной основы соглашений по выражению уверенности» (Основа), определяющей и описывающей элементы и цели соглашений по выражению уверенности, а также соглашения, в отношении которых должен применяться данный МССВУ. Данный МССВУ был разработан для общего применения к соглашениям по выражению уверенности, отличных от аудита или обзора исторической финансовой информации, регулируемых МСА или МССО. Другие МССВУ могут относиться к вопросам, применимым ко всем предметам изучения, или только к специфическим. Хотя МСА и МССО не применяются в отношении соглашений, регулируемых МССВУ, в них могут содержаться полезные руководства для практикующих профессиональных бухгалтеров.

Этические требования

4. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен выполнять требования Частей А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* (Кодекс) МФБ**

5. Кодекс представляет основу принципов, которые члены команды по соглашению по выражению уверенности, фирмы или сети фирм используют для определения угрозы независимости,[2] для оценки значительности этой угрозы и, если угрозы не могут трактоваться

[2] Если профессиональный бухгалтер, не практикующий в государственном секторе, например, внутренний аудитор, применяет данный МССВУ и (а) Основа или МССВУ указаны в отчете (заключении) профессионального бухгалтера; и (б) профессиональный бухгалтер или другие члены команды по соглашению по выражению уверенности, и, если применимо, работодатель профессионального бухгалтера, не являются независимыми по отношению к субъекту, который является клиентом в соглашении по выражению уверенности, недостаточная независимость и характер взаимоотношений с клиентом должны быть раскрыты в отчете (заключении) профессионального бухгалтера. Также данный отчет (заключение) не должен содержать слово «независимый» в своем заголовке, а цель и пользователи отчета должны быть ограниченными.

как незначительные, для определения и применения защитных мер для устранения угрозы или ее снижения до приемлемого уровня, таким образом, чтобы не скомпрометировать независимость мнения и независимость в действиях.

Контроль качества

6. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен выполнять процедуры по контролю качества, применимые к отдельным соглашениям.** В соответствии с Международным стандартом контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги»[3] фирма профессиональных бухгалтеров должна разработать систему контроля качества, предназначенную для предоставления разумной уверенности в том, что фирма и ее персонал соответствуют профессиональным стандартам, требованиям законодательства и нормативных актов, и что отчет (заключение) о выражении уверенности, выпущенный фирмой или партнерами по проекту, соответствуют обстоятельствам. Кроме того элементы контроля качества, относящиеся к отдельным соглашениям, включают ответственность руководства фирмы за качество выполнения соглашения, а также ответственность за соблюдение этических требований, принятие и продолжение отношений с клиентом и выполнение специфических соглашений, назначение команды по проекту, процесс выполнение соглашения и мониторинг.

Принятие и продление соглашения

7. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен принять (или продолжить, если применимо) соглашение по выражению уверенности, только если ответственность за предмет изучения несет сторона, отличная от предполагаемого пользователя или**

[3] МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги» был опубликован в феврале 2004 года. Системы контроля качества в соответствии с МСКК 1 должны быть разработаны до 15 июня 2005 года.

практикующего профессионального бухгалтера. В соответствии с параграфом 27 Основы, ответственная сторона может быть одним из предполагаемых пользователей, но не единственным. Подтверждение данного факта ответственной стороной, представляет собой доказательство существования надлежащих отношений, а также представляет основу для общего понимания ответственности каждой стороны. Письменное подтверждение является наиболее предпочтительной формой документирования понимания ответственной стороны. В отсутствие подтверждения ответственности, практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть:

(а) Следует ли принять соглашение. Соглашение можно принять, если, например, другие источники, такие как законодательство или контракты, предусматривают такую ответственность; и

(б) Если соглашение принято, необходимо ли раскрыть эти обстоятельства в отчете (заключении) о выражении уверенности.

8. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен принять (или продолжить, если применимо) соглашение по выражению уверенности, только если, в соответствии с предварительным знанием условий соглашения, ничто не привлекло внимания практикующего профессионального бухгалтера, что дало бы ему основание полагать, что требования Кодекса или МССВУ не были выполнены.** Практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает вопросы, указанные в параграфе 17 Основы и не принимает соглашение, если только оно не содержит все характеристики, указанные в этом параграфе. Кроме того, если сторона, привлекшая практикующего профессионального бухгалтера (нанимающая сторона) не является ответственной стороной, практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть влияние этого факта на доступ к записям, документации и прочей информации, которую практикующий профессиональный бухгалтер может потребовать для завершения соглашения.

9. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен принять (или продолжить, если применительно) соглашение по**

выражению уверенности, только если он уверен, что лица, которые будут выполнять соглашение, все вместе обладают необходимыми профессиональными знаниями. Практикующему профессиональному бухгалтеру могут предложить выполнить несколько соглашений по выражению уверенности по различным предметам изучения. Для выполнения соглашений в отношении некоторых предметов изучения могут потребоваться специализированные навыки и знания, в дополнение к тем знаниям и навыкам, которыми обычно обладает отдельно взятый практикующий профессиональный бухгалтер (см. параграфы 26-32).

Согласование условий соглашения

10. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен согласовать условия соглашения с нанимающей стороной.** Во избежание недопонимания, согласованные условия должны быть отражены в письме-соглашении или другой подходящей форме контракта. Если нанимающая сторона не является ответственной стороной, характер и содержание письма-соглашения или контракта могут варьироваться. Требования законодательства могут предписывать условия соглашения и выступать в качестве согласования условий соглашения. Однако, даже в таких случаях письмо-соглашение может оказаться полезным, как для практикующего профессионального бухгалтера, так и для нанимающей стороны.

11. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть надлежащий характер требования, сделанного до завершения соглашения по выражению уверенности, изменить соглашение на соглашение, не предполагающее выражения уверенности, или изменить соглашение по выражению разумной уверенности на соглашение по выражению ограниченной уверенности, и не должен соглашаться на изменение без разумного обоснования.** Изменение обстоятельств, влияющее на требования предполагаемых пользователей или недопонимание в отношении характера соглашения, обычно являются обоснованием для изменения соглашения. Если такое изменение было сделано,

практикующий профессиональный бухгалтер не должен игнорировать доказательства, полученные до изменения условий соглашения.

Планирование и выполнение соглашения

12. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен спланировать работу по исполнению соглашения так, чтобы обеспечить эффективность исполнения.** Планирование включает разработку общей стратегии в отношении масштаба, основных аспектов, сроков и выполнения соглашения, а также плана соглашения, состоящего из детального подхода к характеру, срокам выполнения и масштабу процедур по сбору доказательств, которые необходимо выполнить, и обоснованию их выбора. Надлежащее планирование помогает уделить должное внимание важным статьям соглашения, своевременно определить потенциальные проблемы и надлежащим образом организовать и управлять работу в рамках соглашения с целью его эффективного выполнения. Надлежащее планирование также помогает практикующему профессиональному бухгалтеру должным образом распределить работу между членами команды по проекту, разработать механизм инструктирования, надзора и проверки их работы. Более того, надлежащее планирование помогает, в зависимости от обстоятельств, координировать работу, выполняемую другими практикующими профессиональными бухгалтерами и экспертами. Характер и объем планирования зависят от условий соглашения, например, от размера и сложности субъекта и прошлого опыта практикующего профессионального бухгалтера по оказанию услуг данному субъекту. Примерами основных аспектов, которые необходимо рассмотреть, являются:

- Условия соглашения.
- Характеристики предмета изучения и определенных критериев.
- Процесс выполнения соглашения и возможные источники доказательств.
- Знание о субъекте и его среде, которым обладает практикующий профессиональный бухгалтер, включая риски

того, что информация о предмете изучения может быть существенно искажена.

- Определение предполагаемых пользователей и их потребностей, рассмотрение существенности и компонентов риска соглашения по выражению уверенности.
- Требования к персоналу и опыту, включая характер и масштаб работы экспертов.

13. Планирование не является отдельной фазой, но является итеративным процессом, продолжающимся на протяжении всей работы по соглашению. В результате возникновения неожиданных событий, изменений в условиях или доказательствах, полученных в результате проведенных процедур по сбору доказательств, практикующий профессиональный бухгалтер может быть вынужден пересмотреть общую стратегию и план соглашения, и в связи с этим пересмотреть характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших процедур.

14. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен планировать и выполнить соглашение с позиции профессионального скептицизма, признавая, что могут существовать факты, которые могут привести к существенному искажению информации о предмете изучения.** Профессиональный скептицизм означает, что практикующий профессиональный бухгалтер критически и скептически оценивает приемлемость полученных доказательств и с подозрением относится к доказательствам, которые противоречат или ставят под сомнение надежность документов или представлений ответственной стороны.

15. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен получить знание о предмете изучения и прочих обстоятельствах соглашения, достаточное для определения и оценки рисков существенного искажения информации о предмете изучения, а также для разработки и выполнения дальнейших процедур по сбору доказательств.**

16. Получение знания о предмете изучения и прочих обстоятельствах соглашения является важной частью планирования и выполнения работы по соглашениям по выражению уверенности. Это знание предоставляет практикующему профессиональному бухгалтеру систему отчета для применения профессионального суждения в отношении соглашения, например, при:

    - Рассмотрении характеристик предмета изучения;
    - Оценке приемлемости критериев;
    - Определении необходимости специальных рассмотрений, например, наличие факторов, указывающих на мошенничество, и необходимость специализированных навыков или экспертов;
    - Определении и оценки постоянного надлежащего характера количественного выражения уровня существенности (при необходимости) и рассмотрении качественных факторов существенности;
    - Разработке прогнозов в процессе выполнения аналитических процедур;
    - Разработке и выполнении дальнейших процедур по сбору доказательств для снижения риска соглашений по выражению уверенности до приемлемого уровня; и
    - Оценке доказательств, включая разумность письменных и устных представлений ответственной стороны.

17. Практикующий профессиональный бухгалтер использует профессиональное суждение для определения уровня необходимых знаний о предмете изучения и прочих обстоятельства соглашения. Практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть достаточность своих знаний для оценки рисков того, что информации о предмете изучения может быть существенно искажена. Практикующий профессиональный бухгалтер обычно обладает меньшими знаниями, чем ответственная сторона.

Оценка надлежащего характера предмета изучения

18. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить надлежащий характер предмета изучения.** Надлежащий предмет изучения должен обладать характеристиками, перечисленными в параграфе 33 Основы. Практикующий профессиональный бухгалтер также должен определить характеристики предмета изучения, имеющие отношение к предполагаемым пользователям и которые должны быть описаны в отчете (заключении) о выражении уверенности. В соответствии с параграфом 17 Основы практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать соглашение по выражению уверенности, если только предварительное знание обстоятельств соглашения, которым обладает практикующий профессиональный бухгалтер, не подтверждает приемлемость предмета изучения. Если после принятия соглашения практикующий профессиональный бухгалтер приходит к выводу, что предмет изучения является не приемлемым, то он выражает заключение с оговоркой или отрицательное заключение, или отказывается от выражения заключения. В некоторых случаях практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает возможность прекращения оказания услуг по соглашению.

Оценка приемлемости критериев

19. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить приемлемость критериев для определения или оценки предмета изучения.** Приемлемые критерии должны обладать характеристиками, перечисленными в параграфе 36 Основы. В соответствии с параграфом 17 Основы, практикующий профессиональный бухгалтер не должен принимать соглашение по выражению уверенности, если только предварительные знания обстоятельств соглашения, которыми обладает практикующий профессиональный бухгалтер, не показывают на то, что выбранные критерии являются приемлемыми. Если после принятия соглашения, практикующий профессиональный бухгалтер приходит к выводу о том, что критерии не являются приемлемыми, то он выражает заключение с оговоркой или отрицательное заключение, или отказывается от выражения заключения. В некоторых случаях

практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает возможность прекращения оказания услуг по соглашению.

20. **Параграф 37 Основы показывает, что критерии могут быть либо установленными, либо специально разработанными.** Обычно установленные критерии приемлемы, когда они имеют отношение к требованиям предполагаемых пользователей. Если в отношении предмета изучения уже существуют установленные критерии, отдельные пользователи могут предпочесть применение других критериев для достижения собственных специфических целей. Например, разные основы могут использоваться в качестве установленных критериев для оценки эффективности внутреннего контроля. Тем не менее, отдельные пользователи могут разработать более детальные критерии, отвечающие их специфическим требованиям в отношении, например, обязательного надзора. В таких случаях отчет (заключение) о выражении уверенности:

    (а) Указывает, если это применимо к обстоятельствам соглашения, что критерии не предписаны законами или нормативными актами, или выпущены уполномоченной или признанной организацией экспертов, выполняющих требования по прозрачности; и

    (б) Указывает на то, что он предназначен для использования определенными пользователями, преследующими специфические цели.

21. В отношении некоторых предметов изучения вероятней всего нет установленных критериев. В таких случаях критерии специально разрабатываются. Практикующий профессиональный бухгалтер проверяет, не приводят ли специально разработанные критерии к подготовке отчета о выражении уверенности, вводящего в заблуждение предполагаемых пользователей. Практикующий профессиональный бухгалтер должен стремиться получить от предполагаемых пользователей или нанимающей стороны подтверждение того, что специально разработанные критерии соответствуют целям предполагаемых пользователей. Практикующий профессиональный бухгалтер изучает, как отсутствие такого подтверждения влияет на работу по оценке

приемлемости выделенных критериев и на информацию о критериях, представленную в отчете (заключении) о выражении уверенности.

Существенность и риск соглашения по выражению уверенности

22. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть существенность и риск соглашения по выражению уверенности при планировании и выполнении работы по соглашению по выражению уверенности.**

23. Практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает существенность при определении характера, сроков и масштаба процедур по сбору доказательств и при определении того, не содержит ли информация о предмете изучения существенных искажений. Рассмотрение существенности предусматривает, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер изучил и оценил факторы, которые могут повлиять на решения предполагаемых пользователей. Например, если определенные критерии допускают отклонения в представлении информации о предмете изучения, практикующий профессиональный бухгалтер должен изучить, как применяемое представление может повлиять на решения предполагаемых пользователей. Существенность рассматривается в контексте количественных и качественных факторов, таких как сравнительные показатели, характер и масштаб влияния таких факторов на определение или оценку предмета изучения и интересы предполагаемых пользователей. Оценка существенности и сравнительной важности количественных и качественных факторов в отдельном соглашении являются предметом профессионального суждения.

24. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен снизить риск соглашения по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня в зависимости от обстоятельств соглашения.** В соглашении по выражению разумной уверенности практикующий профессиональный бухгалтер стремится снизить риск соглашения по выражению уверенности до приемлемо низкого уровня в условиях соглашения с целью получения разумной уверенности для использования ее в качестве основы для формы выражения

положительного заключения практикующим профессиональным бухгалтером. Уровень риска соглашения по выражению уверенности больше в случае с соглашением по выражению ограниченной уверенности, чем в случае с соглашением по выражению разумной уверенности по причине различия в характере, сроках выполнения и масштабе процедур по сбору доказательств. Однако, в соглашении по выражению ограниченной уверенности комбинация характера, сроков выполнения и масштаба процедур по сбору доказательств является достаточной для получения практикующим профессиональным бухгалтером уровня уверенности, приемлемого для использования в качестве основы для формы выражения отрицательного заключения. Достаточный уровень уверенности, полученный практикующим профессиональным бухгалтером, означает, что уверенность предоставляет предполагаемым пользователям уверенность в информации о предмете изучения на уровне определенно большем, чем незначительный.

25. Параграф 49 Основы показывает, что обычно риск соглашения по выражению уверенности состоит из неотъемлемого риска, риска системы контроля и риска необнаружения. Рассмотрение каждого из этих компонентов практикующим профессиональным бухгалтером будет зависеть от обстоятельств соглашения, в частности, характера предмета изучения и того, какой тип соглашения выполняется: соглашение по выражению разумной или ограниченной уверенности.

Использование работы эксперта

26. При привлечении экспертов для сбора и оценки доказательств, практикующий профессиональный бухгалтер и эксперты должны вместе обладать соответствующими навыками и знаниями в отношении предмета изучения и критериев, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер мог заключить, что были получены достаточные и надлежащие доказательства.

27. Предмет изучения и соответствующие критерии отдельных соглашений о выражении уверенности могут включать аспекты, требующие применения специализированных знаний и навыков при

сборе и оценке доказательств. В такой ситуации, практикующий профессиональный бухгалтер может принять решение о необходимости использования работы специалистов других профессий, называемых экспертами и обладающих требуемыми знаниями и навыками. Данный МССВУ не предоставляет руководств в отношении использования работы экспертов по соглашениям, в которых предполагается совместная ответственность и представление отчетов практикующим профессиональным бухгалтером и одним или несколькими экспертами.

28. Должная тщательность является требуемым профессиональным качеством для всех лиц, включая экспертов, участвующих в соглашении по выражению уверенности. Лица, принимающие участие в работе по соглашению по выражению уверенности, должны иметь разные степени ответственности. Уровень квалификации, требуемый при выполнении таких соглашений, зависит от характера их ответственности. Хотя эксперты не обязаны обладать такой же квалификацией, как и практикующий профессиональный бухгалтер, при выполнении всех аспектов соглашения по выражению уверенности, практикующий профессиональный бухгалтер должен быть уверен в том, что эксперты обладают достаточным знанием МССВУ, чтобы они могли соотнести, делегированную им работу с целями соглашения.

29. Практикующий профессиональный бухгалтер применяет процедуры контроля качества в отношении ответственности каждого лица, принимающего участие в выполнении соглашения по выражению уверенности, включая работу каждого эксперта, не являющегося профессиональным бухгалтером, с целью соблюдения требований данного МССВУ и прочих применимых МССВУ в контексте их ответственности.

30. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен принимать участие в выполнении соглашения и понимать работу, для выполнения которой был привлечен эксперт, в той степени, которая является достаточной для предоставления возможности практикующему профессиональному бухгалтеру принять ответственность за выражение заключения в**

отношении информации о предмете изучения. Практикующий профессиональный бухгалтер должен изучить, в какой степени будет разумным использовать работу экспертов при формировании заключения практикующим профессиональным бухгалтером.

31. Практикующий профессиональный бухгалтер не обязан обладать такими же специализированными знаниями и навыками как эксперт. Тем не менее, практикующий профессиональный бухгалтер должен обладать знаниями и навыками, достаточными для:

    (а) Определения целей делегированной работы и ее связи с целями соглашения;

    (б) Изучения разумности допущений, методов и источников данных, используемых экспертом; и

    (в) Изучения обоснованности выводов эксперта в отношении обстоятельств соглашения и заключения практикующего профессионального бухгалтера.

32. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен получить достаточные и надлежащие доказательства того, что работа экспертов соответствует целям соглашения по выражению уверенности.** При оценке достаточности и надлежащего характера доказательств, предоставленных экспертом, практикующий профессиональный бухгалтер должен оценить:

    (а) Профессиональную компетенцию, включая опыт и объективность эксперта;

    (б) Разумность допущений, методов и источников данных, используемых экспертом; и

    (в) Обоснованность и значимость выводов эксперта в отношении обстоятельств соглашения и заключения практикующего профессионального бухгалтера.

Получение доказательств

33. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен получить достаточные и надлежащие доказательства, на которых будет основываться его заключение.** Достаточность является мерилом

количества доказательств. Надлежащий характер является мерилом качества доказательств, т.е. их релевантность и надежность. Практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает связь между стоимостью получения доказательств и полезностью полученной информации. Однако, вопрос сложности получения доказательств или понесенных затрат сам по себе не является достаточным основанием для игнорирования процедур по сбору доказательств, для которых отсутствуют альтернативные процедуры. Практикующий профессиональный бухгалтер должен использовать профессиональное суждение и профессиональный скептицизм при оценке количества и качества доказательств, а значит их достаточности и надлежащего характера, для обоснования отчета (заключения) о выражении уверенности.

34. Соглашение по выражению уверенности редко включает установление подлинности документов, практикующий профессиональный бухгалтер не обучен и от него не ждут, чтобы он выступил в качестве эксперта при установлении подлинности. Однако, практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать надежность информации, которая будет использована в качестве доказательств, например, копии, факсы, фото и видеоматериалы, информацию на цифровых носителях и прочих электронных документах, включая изучение средств контроля их подготовки и поддержания, при необходимости.

35. Сбор достаточных и надлежащих доказательств в соглашении по выражению разумной уверенности является частью итеративного и систематического процесса, включающего:

    (а) Получение представления о предмете изучения и информации о прочих обстоятельствах соглашения, которые, в зависимости от предмета изучения, включают получение знания о системе внутреннего контроля;

    (б) Основанную на этом знании, оценку рисков того, что информация о предмете изучения может быть существенно искажена;

(в) Ответные действия в отношении оцененных рисков, включая разработку общих действий и определение характера, сроков выполнения и масштаба будущих процедур;

(г) Выполнение будущих процедур, четко связанных с выявленными рисками, используя комбинацию инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчета, повторного выполнения, аналитических процедур и запросов. Эти будущие процедуры включают процедуры проверки по существу, и при необходимости, получение подтверждающей информации из источников, независимых от субъекта, и, в зависимости от характера предмета изучения, тесты операционной эффективности средств контроля; и

(д) Оценку достаточности и надлежащего характера доказательств.

36. «Разумная уверенность» меньше, чем абсолютная уверенность. Снижение риска соглашения по выражению уверенности до нуля редко достижимо или выгодно с точки зрения затрат по причине следующих факторов:

- Использование выборочного тестирования.
- Ограничения, присущие внутреннему контролю.
- Тот факт, что большинство доказательств, доступных практикующему профессиональному бухгалтеру, носят скорее убедительный характер, чем определяющий.
- Использование суждения в процессе сбора и оценки доказательств и формировании заключения, основанного на этих доказательствах.
- В некоторых случаях характеристики предмета изучения

37. Соглашения по выражению разумной уверенности и соглашения по выражению ограниченной уверенности предусматривают применение навыков и методов выражения уверенности, а также сбор достаточных и надлежащих доказательств, как часть итеративного, систематического процесса, включающего получение знания о предмете изучения и информации о прочих обстоятельствах соглашения. Характер, сроки выполнения и

масштаб процедур по сбору достаточных и надлежащих доказательств для соглашения по выражению ограниченной уверенности, однако, сознательно ограничены по сравнению с соглашением по выражению разумной уверенности. Для некоторых предметов изучения могут быть разработаны специальные МССВУ, содержащие руководство по процедурам по сбору достаточных и надлежащих доказательств для соглашений по выражению ограниченной уверенности. В отсутствие специальных МССВУ процедуры по сбору достаточных и надлежащих доказательств будут изменяться в зависимости от обстоятельств соглашения, в частности, от предмета изучения и потребностей предполагаемых пользователей и нанимающей стороны, включая сроки и ограничения по стоимости. Как в случае с соглашением по выражению разумной уверенности, так и с соглашением о выражении ограниченной уверенности, если практикующий профессиональный бухгалтер узнает о каком-либо аспекте, указывающем на возможную необходимость внесения существенной модификации в информацию о предмете изучения, практикующий профессиональный бухгалтер должен изучить данный аспект, применяя другие процедуры, достаточные для подготовки отчета (заключения).

Представления ответственной стороны

38. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен получить надлежащие представления от ответственной стороны.** Письменное подтверждение устных представлений снижает возможность недопонимания между практикующим профессиональным бухгалтером и ответственной стороной. В частности, практикующий профессиональный бухгалтер должен потребовать от ответственной стороны письменное представление, определяющее или оценивающее предмет изучения по определенным критериям вне зависимости от того, будет ли оно представлено предполагаемым пользователям в виде утверждения. Отсутствие письменного представления может повлечь за собой выражение заключения с оговоркой или отказ от выражения заключения в связи с ограничением масштаба соглашения. Практикующий профессиональный бухгалтер может также

включить ограничение на использование отчета о выражении уверенности.

39. В ходе выполнения соглашения по выражению уверенности ответственная сторона может сделать представления практикующему профессиональному бухгалтеру либо по собственной инициативе, либо в ответ на специальные запросы. Если такие представления относятся к вопросам, которые являются существенными по отношению к определению или оценке предмета изучения, практикующий профессиональный бухгалтер:

    (а) Определяет их разумность и согласованность с другими полученными доказательствами, включая другие представления;

    (б) Проверяет, были ли лица, подготовившие представления, хорошо информированы об определенных аспектах; и

    (в) В случае соглашения по выражению разумной уверенности получает подтверждающие свидетельства. Практикующий профессиональный бухгалтер также может получить подтверждающие доказательства в случае соглашения по выражению ограниченной уверенности.

40. Представления ответственной стороны не могут заменить другие доказательства, наличие которых разумно предполагается практикующим профессиональным бухгалтером. Неспособность получить достаточные и надлежащие доказательства в отношении аспекта, который оказывает или может оказать существенное влияние на определение или оценку предмета изучения, если бы такое доказательство было доступно, представляет собой ограничение масштаба соглашения, даже если представление по этому аспекту было получено от ответственной стороны.

Последующие события

41. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть влияние событий, возникших до даты отчета (заключения) о выражении уверенности, на информацию о предмете изучения и отчет (заключение) о выражении уверенности.** Степень изучения последующих событий зависит от

потенциального влияния таких событий на информацию о предмете изучения и на надлежащий характер заключения практикующего профессионального бухгалтера. В некоторых соглашениях по выражению уверенности рассмотрение последующих событий не требуется из-за характера предмета изучения. Например, в случае подготовки заключения о точности статистического отчета на определенную дату, события, возникающие между этой датой и датой отчета о выражении уверенности, не могут повлиять на заключение, потребовать раскрытия в статистическом отчете или в отчете (заключении) о выражении уверенности.

Документация

42. Практикующий профессиональный бухгалтер должен документировать аспекты, являющиеся значительными при представлении доказательств, обосновывающих отчет (заключение) о выражении уверенности, и которые подтверждают выполнение соглашения в соответствии с МССВУ.

43. Документация включает отражение практикующим профессиональным бухгалтером обоснования всех значительных аспектов, требующих применение суждения и связанных заключений. Существование сложностей в применении суждения или принципов вызывает необходимость включения в документацию надлежащих фактов, которые были известны практикующему профессиональному бухгалтеру на момент формирования заключения.

44. Не требуется документировать каждый аспект, рассмотренный практикующим профессиональным бухгалтером. При применении профессионального суждения для оценки объема документации, которую необходимо подготовить и сохранить, практикующий профессиональный бухгалтер должен изучить, например, с точки зрения предоставления информации другому практикующему профессиональному бухгалтеру, не работавшему ранее по этому соглашению, что необходимо для представления информации о выполненной работе и основе принятых ключевых решений (но не детальные аспекты соглашения). Этот другой практикующий

профессиональный бухгалтер может получить знания о детальных аспектах соглашения только в процессе обсуждения с практикующим профессиональным бухгалтером, подготовившим документацию.

Подготовка отчета (заключения) о выражении уверенности

45. **Практикующий профессиональный бухгалтер должен определить, были ли получены достаточные и надлежащие доказательства для обоснования заключения, выраженного в отчете (заключении) о выражении уверенности.** При формировании заключения практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть все полученные доказательства вне зависимости от того, подтверждают ли они или противоречат информации о предмете изучения.

46. **Отчет (заключение) о выражении уверенности должен быть оформлен в письменном виде и должен содержать четко выраженное заключение практикующего профессионального бухгалтера в отношении информации о предмете изучения.**

47. Устная или другие формы выражения заключения могут быть неправильно поняты без письменного отчета (заключения). По этой причине практикующий профессиональный бухгалтер не отчитывается устно или используя символы без представления четко сформулированного письменного отчета (заключения) о выражении уверенности. Письменный отчет (заключение) о выражении уверенности должен быть подготовлен в любом случае, даже при представлении устного отчета или использовании символов. Например, символ может содержать гиперссылку на письменный отчет о выражении уверенности, размещенный в Интернете.

48. Данный МССВУ не предусматривает стандартного формата отчетности по всем соглашениям по выражению уверенности. Вместо этого в параграфе 49 он определяет основные элементы, которые должен содержать отчет (заключение) о выражении уверенности. Отчет (заключение) о выражении уверенности адаптируется в соответствии с обстоятельствами соглашения.

Практикующий профессиональный бухгалтер выбирает краткую форму или полную форму отчета (заключения) для эффективного сообщения информации предполагаемому пользователю. Краткая форма отчета (заключения) обычно включает только основные элементы. Полная форма отчета (заключения) часто подробно описывает условия соглашения, используемые критерии, выводы, относящиеся к определенным аспектам соглашения, и в некоторых случаях рекомендации, а также основные элементы. Все полученные выводы и рекомендации должны быть четко отделены от заключения практикующего профессионального бухгалтера в отношении информации о предмете изучения, а формулировка, используемая при их представлении, должна четко указывать, что они не влияют на заключение практикующего профессионального бухгалтера. Практикующий профессиональный бухгалтер может использовать заголовки, номера параграфов, типографические знаки, например, выделение жирным шрифтом и прочие методы, для более четкого и читаемого представления отчета (заключения) о выражении уверенности.

Содержание отчета (заключения) о выражении уверенности

49. Отчет по выражению уверенности должен содержать следующие основные элементы:

(а) Заголовок, четко указывающий, что отчет является независимым отчетом о выражении уверенности[4]: надлежащий заголовок помогает определить характер отчета о выражении уверенности и отличить его от отчетов, выпущенных другими лицами, которые, например, не обязаны соблюдать те же этические требованиям, что и практикующий профессиональный бухгалтер.

(б) Адресат: адресат представляет собой сторону или стороны, которым предназначен отчет о выражении уверенности. При необходимости отчет (заключение) о выражении уверенности адресуется всем предполагаемым пользователям, но в

[4] См. сноску 2

некоторых случаях могут быть и другие предполагаемые пользователи.

(в) Определение и описание информации о предмете изучения и, при необходимости, предмета изучения: включает, например:

- Дату или период, к которым относятся определение или оценка предмета изучения;
- При необходимости, название субъекта или компонента субъекта, к которому относится предмет изучения; и
- Объяснение характеристик предмета изучения или информации о предмете изучения, о которых предполагаемый пользователь должен знать, и как эти характеристики могут повлиять на точность оценки или определения предмета изучения с использованием выбранных критериев, или на убедительность доступных доказательств. Например:

o Насколько информация о предмете изучения является количественной по сравнению с качественной, объективной по сравнению с субъективной, исторической по сравнению с перспективной.

o Изменения в предмете изучения или прочих обстоятельствах соглашения, влияющие на возможность проведение сравнения информации о предмете изучения по периодам.

Если мнение практикующего профессионального бухгалтера сформулировано в рамках утверждения ответственной стороны, это утверждение прилагается к отчету (заключению) о выражении уверенности, воспроизводится в отчете (заключении) о выражении уверенности или в нем указывается ссылка на источник, доступный предполагаемому пользователю.

(г) Определение критериев: отчет (заключение) о выражении уверенности определяет критерии, в соответствии с которыми предмет изучения должен быть определен или оценен так, чтобы предполагаемый пользователь мог понять основу заключения

практикующего профессионального бухгалтера. Отчет (заключение) о выражении уверенности может включать критерии или ссылаться на них, если они содержатся в утверждении, подготовленном ответственной стороной и доступном предполагаемому пользователю, или если они легко доступны из какого-либо другого источника. Практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает, необходимо ли, в зависимости от обстоятельств, делать раскрытия в отношении:

- Источника критериев и того, предписываются ли данные критерии законами и нормативными актами, или выпускаются уполномоченными или признанными организациями экспертов, соблюдающими требования по прозрачности, т.е. являются ли они установленными критериями в контексте предмета изучения (если нет, объяснение почему они считаются приемлемыми);
- Используемые методы оценки, если критерии допускают выбор из нескольких методов;
- Все значительные интерпретации, сделанные при применении критериев в условиях соглашения; и
- Были ли какие-либо изменения в используемых методах оценки.

(д) **При необходимости, описание всех значительных внутренних ограничений, связанных с определением или оценкой предмета изучения по критериям:** хотя в некоторых случаях можно предположить, что указание о внутренних ограничениях будет вполне понятно пользователям отчета (заключения) о выражении уверенности, в других случаях потребуется явное выделение внутренних ограничений в отчете (заключении) о выражении уверенности. Например, в отчете (заключении) о выражении уверенности в отношении эффективности системы внутреннего контроля целесообразным будет указать на то, что историческая оценка эффективности не относится к будущим периодам по причине риска того, что система внутреннего контроля может оказаться неадекватной из-за изменений в условиях, или что уровень соответствия политике или процедурам может снизиться.

(е) **Если критерии, используемые для определения или оценки предмета изучения, доступны только определенным предполагаемым пользователям или соответствуют только к определенным целям, заявление, ограничивающее использование отчета (заключения) о выражении уверенности только указанными предполагаемыми пользователями или целями:** кроме того, когда отчет (заключение) о выражении уверенности предназначен только для определенных пользователей или определенных целей, практикующий профессиональный бухгалтер рассматривает вопрос указания этого факта в отчете (заключении) о выражении уверенности[5]. Это является предупреждением для пользователей о том, что отчет (заключение) о выражении уверенности ограничен либо кругом определенных пользователей, либо определенных целей.

(ж) **заявление, содержащее определение ответственной стороны, а также описание ответственности ответственной стороны и практикующего профессионального бухгалтера:** это информирует предполагаемого пользователя, о том что ответственная сторона несет ответственность за предмет изучения в случае соглашения о прямой отчетности, или за информацию о предмете изучения в случае соглашения, основанного на утверждении[6], и что роль практикующего профессионального бухгалтера заключается в независимом выражении заключения в отношении информации о предмете изучения.

(з) **Заявление о том, что соглашение было выполнено в соответствии с МССВУ:** если существует МССВУ, применимый в

---

[5] Хотя отчет (заключение) о выражении уверенности может быть ограничен, либо кругом определенных пользователей, либо определенных целей, отсутствие ограничений в отношении отдельного пользователя или цели, само по себе, не указывает на то, что правовая ответственность лежит на практикующем профессиональном бухгалтере в отношении этого пользователя или этой цели. Будет ли практикующий профессиональный бухгалтер нести правовую ответственность, будет зависеть от юридических обстоятельств каждого отдельного случая и соответствующей юрисдикции.

[6] В параграфе 10 Основы содержится объяснение различий между соглашением о прямой отчетности и соглашением, основанном на утверждении.

отношении предмета изучения, в соответствии с указанным МССВУ может потребоваться ссылка на него в отчете (заключении).

(и) Краткое описание выполненной работы: краткое описание поможет предполагаемым пользователям понять характер уверенности, представленной в отчете (заключении) о выражении уверенности. МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»[7] и МССО 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности» предоставляют информацию по типам кратких описаний.

Если отдельные МССВУ не предоставляют руководства в отношении процедур по сбору доказательств по определенному предмету изучения, краткое описание может включать подробное описание выполненных работ.

Так как в соглашении по выражению ограниченной уверенности оценка характера, сроков выполнения и масштаба выполненных процедур по сбору доказательств, является важной для понимания уверенности, содержащейся в заключении, выраженном в отрицательной форме, краткое описание выполненных работ:

(i) Обычно более детально, чем в соглашении по выражению разумной уверенности и определяет ограничения по характеру, срокам выполнения и масштабу процедур по сбору доказательств. Может потребоваться указание на процедуры, которые не были выполнены, но были бы выполнены в соглашении по выражению разумной уверенности; и

(ii) Показывает, что процедуры по сбору доказательств более ограничены, чем в соглашении о выражении разумной уверенности, и поэтому получено меньше уверенности, чем в соглашении по выражению разумной уверенности.

(к) Заключение практикующего профессионального бухгалтера: если информация о предмете изучения состоит из нескольких

[7] МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» был отменен в декабре 2006 г., когда вступил в силу МСА 700 «Отчет независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения».

аспектов, могут потребоваться отдельные заключения по каждому аспекту. Хотя не все такие заключения должны относиться к одним и тем же процедурам по сбору доказательств, каждое заключение выражается в форме, соответствующей либо соглашению по выражению разумной уверенности, либо соглашению по выражению ограниченной уверенности.

При необходимости, заключение должно информировать предполагаемых пользователей о контексте, в котором должно рассматриваться заключение практикующего профессионального бухгалтера: заключение практикующего профессионального бухгалтера может, например, включать следующую формулировку: «Данное заключение было сформировано на основе и с учетом внутренних ограничений, указанных в этом отчете (заключении) о выражении уверенности». Такая формулировка применима, например, если отчет (заключение) включает объяснение определенных характеристик предмета изучения, о которых предполагаемый пользователь должен знать.

В соглашении по выражению разумной уверенности заключение должно быть выражено в позитивной форме: например: «По нашему мнению, система внутреннего контроля функционирует эффективно, во всех существенных аспектах в соответствии с *критериями XYZ»* или «По нашему мнению, утверждение *ответственной стороны* о том, что система внутреннего контроля функционирует эффективно, во всех существенных аспектах, в соответствии с *критериями XYZ,* представлено справедливо».

В соглашении по выражению ограниченной уверенности заключение должно быть выражено в отрицательной форме: например: «В ходе выполнения нашей работы, описанной в данном отчете, ничто ни привлекло нашего внимания, что позволило бы нам считать, что система внутреннего контроля функционирует неэффективно, во всех существенных аспектах, в соответствии с *критериями XYZ»* или «В ходе выполнения нашей работы, описанной в данном отчете, ничто ни привлекло нашего внимания,

что позволило бы нам считать, что утверждение *ответственной стороны* о том, что система внутреннего контроля функционирует эффективно, во всех существенных аспектах, в соответствии с *критериями XYZ,* представлено не справедливо».

Если практикующий профессиональный бухгалтер выражает заключение, отличное от заключения без оговорки, отчет (заключение) о выражении уверенности должен содержать четкое описание всех причин: (см. также параграфы 51-53).

(л) Дата отчета о выражении уверенности: она информирует предполагаемого пользователя о том, что практикующий профессиональный бухгалтер рассмотрел влияние событий, возникших до этой даты, на информацию о предмете изучения и отчет (заключение) о выражении уверенности.

(м) Название фирмы или практикующего профессионального бухгалтера и ее местонахождение, обычно представляющее собой город, в котором находится офис практикующего профессионального бухгалтера, выполняющий соглашение: это информирует предполагаемого пользователя о лице или фирме, несущих ответственность за выполнение соглашения.

50. Практикующий профессиональный бухгалтер может расширить отчет (заключение) о выражении уверенности, включив прочую информацию и объяснения, которые не повлияют на заключение практикующего профессионального бухгалтера. Например, информацию о квалификации и опыте практикующего профессионального бухгалтера и других лиц, участвовавших в соглашении, раскрытия уровней существенности, полученную информации по определенным аспектам соглашения и рекомендации. Вопрос включения такой информации зависит от ее значимости для предполагаемых пользователей. Дополнительная информация должна быть указана отдельно от заключения практикующего профессионального бухгалтера и должна быть сформулирована таким образом, чтобы не повлиять на заключение.

Заключение с оговоркой, отрицательное заключение и отказ от выражения заключения

51. Практикующий профессиональный бухгалтер не должен выражать заключение без оговорок, если существуют следующие обстоятельства и, по профессиональному суждению практикующего профессионального бухгалтера, их влияние является или может быть существенным:

(а) Имеются ограничения по масштабу работы практикующего профессионального бухгалтера, т.е. обстоятельства не позволяют, или ответственная сторона или нанимающая сторона вводят ограничения, не позволяющие практикующему профессиональному бухгалтеру получить доказательства, требуемые для снижения риска соглашений о выражении уверенности до приемлемого уровня. Практикующий профессиональный бухгалтер должен выразить заключение с оговоркой или отказаться от выражения заключения;

(б) В случаях когда:

(i) Заключение сформулировано в рамках утверждения ответственной стороны, и это утверждение несправедливо во всех существенных аспектах; или

(ii) Заключение практикующего профессионального бухгалтера сформулировано в контексте предмета изучения и критериев, а информация о предмете изучения существенно искажена[8],

практикующий профессиональный бухгалтер должен

[8] В соглашениях о прямой отчетности, где информация о предмете изучения представлена только в заключении практикующего профессионального бухгалтера, и практикующий профессиональный бухгалтер заключает, что предмет изучения не соответствует, во всех существенных аспектах, критериям, например: «По нашему, мнению, за исключением *{ },* система внутреннего контроля функционирует эффективно, во всех существенных аспектах, в соответствии с *критериями XYZ»,* такое заключение также будет считаться мнением с оговоркой (или отрицательным заключением, в зависимости от обстоятельств).

выразить заключение с оговоркой или отрицательное заключение; или,

(в) При обнаружении, после принятия соглашения, того, что критерии неприемлемы или предмет изучения не соответствует соглашению о выражении уверенности. Практикующий профессиональный бухгалтер должен выразить:

(i) Заключение с оговоркой или отрицательное заключение, если неприемлемые критерии или ненадлежащий предмет изучения могут ввести в заблуждение предполагаемого пользователя; или

(ii) Заключение с оговоркой или отказ от выражения заключения в других случаях.

52. Практикующий профессиональный бухгалтер должен выразить заключение с оговоркой, если влияние аспекта не столь существенно или убедительно, чтобы потребовать отрицательного заключения или отказа от выражения заключения. Заключение с оговоркой выражается как таковое «за исключением» влияния аспекта, к которому относится оговорка.

53. В случаях, если заключение без оговорок практикующего профессионального бухгалтера сформулировано в рамках утверждения ответственной стороны, и утверждение определяет и надлежащим образом показывает, что информация о предмете изучения существенно искажена, практикующий профессиональный бухгалтер либо:

(а) Выражает заключение с оговоркой или отрицательное заключение, выраженное непосредственно в тексте предмета изучения и критериев; или

(б) Если специально оговорено в условиях соглашения, что заключение должно быть включено в текст утверждения ответственной стороны, выражает заключение без оговорок, но подчеркивает данный факт, сделав специальную отсылку на него в отчете (заключение) о выражении уверенности.

Прочая ответственность за отчетность

54. Практикующий профессиональный бухгалтер должен рассмотреть прочую ответственность за предоставление отчетов, включая необходимость информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями, о соответствующих аспектах, имеющих значение для управления и возникающих в связи с соглашением о выражении уверенности.

55. В данном МССВУ термин «руководящие полномочия» описывает роль лиц, которым доверено осуществление надзора, контроля и управления ответственной стороной[9]. Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно несут ответственность за достижение субъектом своих целей и представление отчетности заинтересованным лицам. Если нанимающая сторона не является ответственной стороной, нет необходимости связываться напрямую с ответственной стороной или лицами, наделенными руководящими полномочиями, через ответственную сторону.

56. В данном МССВУ термин «аспекты, имеющие значение для управления», - это вопросы, возникающие в связи с соглашением по выражению уверенности и которые, по мнению практикующего профессионального бухгалтера, важны и представляют интерес для лиц, наделенных руководящими полномочиями. Соответствующие аспекты, представляющие интерес для руководства, включают только те аспекты, которые привлекли внимание практикующего профессионального бухгалтера в ходе выполнении соглашения по выражению уверенности. Практикующий профессиональный бухгалтер не должен разрабатывать процедуры для специфических целей выявления аспектов, имеющих значение для управления, если это не предусмотрено условиями соглашения.

---

[9] Во многих странах принципы управления были разработаны как условия для установления надлежащего корпоративного поведения. Такие принципы часто фокусируются на котируемых на бирже компаниях; но они также могут применяться и для улучшения структуры управления других субъектов. Не существует одной единой модели хорошего управления. Структура и практика управления различаются в каждой стране.

Дата вступления в силу

57. Данный МССВУ применяется в отношении соглашений по выражению уверенности, отчеты по которым датированы 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение стандарта допускается.

Применение в государственном секторе

1. Данный МССВУ применяется в отношении всех профессиональных бухгалтеров государственного сектора, являющихся независимыми по отношению к субъекту, по которому они выполняют соглашение по выражению уверенности. Если профессиональные бухгалтеры государственного сектора не являются независимыми по отношению к субъекту, по которому они выполняют соглашение по выражению уверенности, данный МССВУ должен применяться с учетом руководства, представленного в сносках 2 и 4.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ 3400

(Бывший МСА 810)

ИЗУЧЕНИЕ ПЕРСПЕКТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

(Данный Стандарт является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-7
Уверенность аудитора в отношении перспективной финансовой информации	8-9
Принятие соглашения	10-12
Знание бизнеса	13-15
Охватываемый период	16
Процедуры проверки	17-25
Представление и раскрытие	26
Отчет по проверке перспективной финансовой информации	27-33

Международный стандарт соглашений по выражению уверенности (МССВУ) 3400 «Изучение перспективной финансовой информации» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МССВУ.

ИЗУЧЕНИЕ ПЕРСПЕКТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта соглашений по выражению уверенности (МССВУ) является установление стандартов и предоставление руководств в отношении соглашений, связанных с проверкой и представлением отчета по перспективной финансовой информации, включая процедуры проверки наиболее точных и гипотетических допущений. Данный МССВУ не применяется в случаях исследования перспективной финансовой информации, выраженной в общей или повествовательной форме, такой как обсуждения и анализ со стороны руководства субъекта, представленные в годовом отчете субъекта, хотя многие процедуры, описанные далее, могут подходить и для такого исследования.

2. **При выполнении соглашения по изучению перспективной финансовой информации аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства того, что:**

   (а) Допущения руководства субъекта, основанные на наиболее точных оценках, на которых основывается перспективная финансовая информация, нельзя не считать разумными, а в случае гипотетических допущений, таковые согласуются с назначением информации;

   (б) Перспективная финансовая информация надлежащим образом подготовлена на основании допущений;

   (в) Перспективная финансовая информация представлена надлежащим образом, и все существенные допущения адекватно раскрыты, с четким указанием того, являются ли допущения основанными на наиболее точных оценках или гипотетическими допущениями; и

   (г) Перспективная финансовая информация подготовлена в соответствии с исторической финансовой отчетностью с использованием надлежащих принципов бухгалтерского учета.

3. «Перспективная финансовая информация» - это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта. Эта информация носит субъективный характер, и ее подготовка в значительной мере опирается на суждения.

Перспективная финансовая информация может быть представлена в форме прогноза, перспективной оценки или их сочетания, например, прогноз на один год плюс перспективная оценка на пять лет.

4. «Прогноз» - это перспективная финансовая информация, подготовленная на основе допущений относительно будущих событий, которые, по ожиданию руководства субъекта, должны произойти, а также действий, которые руководство субъекта намерено предпринять на дату подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

5. «Перспективная оценка» - это перспективная финансовая информация, подготовленная на основании:

   (а) Гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства субъекта, которые, возможно, но необязательно, будут иметь место в будущем, например, если некоторые субъекты находятся на организационной стадии или рассматривают возможность внесения существенных изменений в характер деятельности; или

   (б) Сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущениях.

   Такая информация иллюстрирует возможные последствия событий и действий на дату подготовки информации, как если бы такие события и действия уже имели место (сценарий «что случится, если ...»).

6. Перспективная финансовая информация может включать финансовую отчетность либо один или несколько элементов финансовой отчетности и может быть подготовлена:

   (а) Как инструмент внутреннего управления, например, для оценки возможных капиталовложений; или

   (б) Для предоставления третьим лицам, к примеру, в форме:

      - Проспекта с целью предоставления потенциальным инвесторам информации о будущих перспективах.

      - Годового отчета с целью предоставления информации акционерам, регулирующим органам и прочим заинтересованным лицам.

- Документа, содержащего информацию для кредиторов, который может включать, к примеру, прогноз движения денежных средств.

7. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку и представление перспективной финансовой информации, включая описание и раскрытие допущений, на которых она основывается. Аудитора могут попросить проверить перспективную финансовую информацию и представить отчет (заключение) для повышения доверия к ней, независимо от того, предназначена ли она для использования третьими лицами или для внутреннего пользования.

Уверенность аудитора в отношении перспективной финансовой информации

8. Перспективная финансовая информация относится к событиям или действиям, которые еще не произошли и могут не произойти. Несмотря на то, что могут быть получены доказательства, подтверждающие допущения, на которых основывается перспективная финансовая информация, такие доказательства, обычно ориентированы на будущее, умозрительны характеру, и отличаются от доказательств, которые обычно можно получить при проведении аудита исторической финансовой отчетности. Поэтому аудитор не в состоянии выразить мнения по поводу того, будут ли достигнуты результаты, указанные в перспективной финансовой информации.

9. Кроме того, с учетом доказательств, доступных при оценке допущений, на которых основывается перспективная финансовая информация, аудитору может быть трудно обеспечить уверенность, достаточную для положительного выражения мнения о том, что допущения не содержат существенных искажений. Следовательно, в данном МССВУ, при составлении отчета (заключения) по поводу обоснованности допущений руководства, аудитор обеспечивает только среднюю степень уверенности. Тем не менее, если в соответствии с суждением аудитора, обеспечивается достаточная уверенность, ничто не мешает ему выразить положительную уверенность в отношении допущений.

Принятие соглашения

10. Прежде, чем принять соглашение по проверке перспективной финансовой информации, аудитор должен, помимо прочего, принять во внимание:

    - Целевое использование информации;
    - Предназначается ли информация для общего или ограниченного распространения;
    - Характер допущений, то есть являются ли они допущениями, основанными на наиболее точных оценках, или гипотетическими допущениями;
    - Элементы, включаемые в информацию; и
    - Период, охватываемый информацией.

11. **Аудитор не должен принимать соглашение или должен отказаться от его дальнейшего выполнения в случае, если допущения очевидно невероятны или если аудитор считает, что перспективная финансовая информация не будет надлежащей в свете целевого использования.**

12. **Аудитор и клиент должны согласовать условия соглашения.** Как в интересах субъекта, так и в своих интересах, аудитор должен направить письмо-соглашение, чтобы избежать недопонимания в отношении соглашения. Письмо - соглашение должно включать аспекты, изложенные в параграфе 10, и устанавливать ответственность руководства субъекта за допущения и предоставление аудитору всей соответствующей информации и первичных данных, использованных при выработке допущений.

Знание бизнеса

13. **Аудитор должен иметь достаточные знания о бизнесе, чтобы определить, все ли значительные допущения, необходимые для подготовки перспективной финансовой информации, были выявлены.** Аудитор также должен ознакомиться с процессом подготовки субъектом перспективной финансовой информации, например, посредством рассмотрения:

    - Средств внутреннего контроля за системой, используемой при подготовке перспективной финансовой информации, а также

экспертными знаниями и опытом лиц, готовящих перспективную финансовую информацию.

- Характера подготовленной субъектом документации, подтверждающей допущения руководства субъекта.
- Степени использования статистических, математических методов и применения компьютерных средств.
- Методов, используемых при разработке и применении допущений.
- Точности перспективной финансовой информации, подготовленной в предыдущие периоды, и причин существенных расхождений.

14. **Аудитор должен определить, насколько оправданна надежность исторической финансовой информации субъекта.** Аудитору необходимо знание исторической финансовой информации, чтобы определить, подготовлена ли перспективная финансовая информация на основе, соответствующей исторической информации, и установить исторический критерий для рассмотрения допущений руководства субъекта. Например, аудитору необходимо выяснить, подвергалась ли аудиту или обзору соответствующая историческая информация, и применялись ли приемлемые принципы бухгалтерского учета при ее подготовке.

15. В случае, если аудиторский отчет (заключение) или отчет (заключение) по обзору исторической финансовой информации был немодифицированным, или если субъект только начинает свою деятельность, аудитор должен принять во внимание сопутствующие факты и влияние, оказываемое ими на проверку перспективной финансовой информации.

Охватываемый период

16. **Аудитор должен рассмотреть период времени, охватываемый перспективной финансовой информацией.** Допущения становятся тем более умозрительными, чем длиннее охватываемый период, а чем длиннее период, тем ниже возможность руководства субъекта сделать допущения, основанные на наиболее точных оценках. Период не должен выходить за временные рамки, позволяющие руководству субъекта иметь разумную основу для оценки. Ниже приведены некоторые факторы, которые приемлемы

для аудитора при рассмотрении периода, охватываемого перспективной финансовой информацией:

- Операционный цикл, например, в случае капитального строительства охватываемый период может определяться временем, необходимым для завершения строительства.
- Степень надежности допущений, например, если субъект внедряет новый продукт, то охватываемый ожидаемый период может быть коротким и разделенным на небольшие сегменты, например, недели или месяцы. Напротив, если единственным предметом деятельности субъекта является предоставление имущества в долгосрочную аренду, то соответственно и ожидаемый период будет относительно долгим;
- Потребности пользователей, к примеру, перспективная финансовая информация может быть подготовлена в связи с подачей заявки на получение займа на определенный период, необходимый для получения средств для его возврата. В другом случае информация может быть подготовлена для инвесторов в связи с продажей долгового обязательства для того, чтобы продемонстрировать целевое использование денежных средств в последующий период.

Процедуры проверки

17. При определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур проверки аудитор должен рассмотреть в том числе:

(а) Вероятность наличия существенных искажений;

(б) Знания, полученные при выполнении любых предыдущих соглашений;

(в) Компетентность руководства субъекта в части подготовки перспективной финансовой информации;

(г) Степень влияния суждения руководства субъекта на перспективную финансовую информацию; и

(д) Адекватность и надежность исходных данных.

18. Аудитор должен оценить источник и надежность доказательств, подтверждающих допущения руководства субъекта, основанные на наиболее точных оценках. Достаточные и надлежащие доказательства, подтверждающие эти допущения, можно получить

из внутренних и внешних источников, в том числе путем рассмотрения допущений в свете исторической информации и определения того, основаны ли они на планах, не выходящих за рамки возможностей субъекта.

19. Аудитор должен установить, принимаются ли во внимание при использовании гипотетических допущений существенные последствия этих допущений. Например, если предполагается увеличить объем продаж, превышающий текущие производственные мощности субъекта, то перспективная финансовая информация должна включать сведения о необходимых инвестициях, позволяющих расширить производственные мощности, или о стоимости альтернативных способов достижения предполагаемого объема продаж, таких, как выполнение части работ субподрядчиками.

20. Хотя доказательств, подтверждающих гипотетические допущения, не требуется, аудитор должен убедиться в том, что они отвечают целям перспективной финансовой информации, и нет оснований полагать, что они являются очевидно невероятными.

21. Аудитор должен убедиться в том, что перспективная финансовая информация подготовлена надлежащим образом на основании допущений руководства субъекта, например, посредством проведения таких канцелярских проверок, как повторный подсчет и проверка внутренней непротиворечивости, то есть проверки того, согласуются ли между собой действия, которые собирается предпринять руководство субъекта, и нет ли противоречий в определении величин, которые основываются на общих переменных, таких, как процентные ставки.

22. Аудитору следует сосредоточить внимание на том, в какой мере могут оказать области, наиболее подверженные изменениям, существенное влияние на результаты, представленные в перспективной финансовой информации. Это повлияет на то, в какой мере аудитору будут необходимы надлежащие доказательства. Кроме того, это окажет влияние на оценку аудитором надлежащего характера и адекватности раскрытия информации.

23. Если цель соглашения - проверить один или несколько элементов перспективной финансовой информации, например, отдельный отчет финансовой отчетности, то важно, чтобы аудитор рассмотрел взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности.

24. Если в перспективную финансовую информацию включены данные за какой-либо истекший отрезок текущего периода, то аудитор должен рассмотреть, в какой мере необходимо провести процедуры по отношению к исторической информации. Процедуры будут меняться в зависимости от обстоятельств, например, в зависимости от того, сколько времени из ожидаемого периода уже прошло.

25. **Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта относительно целевого использования перспективной финансовой информации, полноты значимых допущений, сделанных руководством субъекта, и признания ответственности руководством субъекта за перспективную финансовую информацию.**

Представление и раскрытие информации

26. Оценивая представление и раскрытие перспективной финансовой информации, помимо конкретных требований соответствующего законодательства, нормативных актов и профессиональных стандартов, аудитор должен рассмотреть:

    (а) Носит ли представление перспективной финансовой информации информативный характер и не вводит ли оно в заблуждение;

    (б) Четко ли раскрыта учетная политика в примечаниях к перспективной финансовой информации;

    (в) Адекватно ли раскрыты допущения в примечаниях к перспективной финансовой информации. Должно быть понятно, представляют ли собой допущения обоснованность на наиболее точных оценках, сделанных руководством субъекта, или они носят гипотетический характер. Если допущения относятся к тем областям, которые являются существенными и в большей степени подвержены неопределенности, то такая неопределенность и вытекающая чувствительность результатов должны быть адекватно раскрыты;

(г) Раскрыта ли дата подготовки перспективной финансовой информации. Руководство субъекта должно подтвердить, что допущения считаются действительными на эту дату, хотя сбор данных, лежащих в основе этой информации, мог осуществляться в течение какого-то периода времени;

(д) Ясно ли указана основа для расположения пунктов в некотором диапазоне, и не является ли выбор диапазона необъективным или вводящим в заблуждение в том случае, если результаты, указанные в перспективной финансовой информации, выражены в форме диапазона значений; и

(е) Указаны ли любые изменения в учетной политике, произошедшие после даты составления последней по времени исторической финансовой отчетности, а также причины этих изменений и их влияние на перспективную финансовую информацию.

Отчет (заключение) о проверке перспективной финансовой информации

27. **Отчет (заключение) аудитора о проверке перспективной финансовой информации должен содержать следующие элементы:**

(а) Название;

(б) Адресат;

(в) Указание перспективной финансовой информации;

(г) Ссылку на МССВУ или соответствующие национальные стандарты или практику, применимые в отношении проверки перспективной финансовой информации;

(д) Заявление о том, что руководство субъекта несет ответственность за перспективную финансовую информацию, в том числе за допущения, на которых она основана;

(е) Если применимо - ссылку на цель и (или) ограниченное распространение перспективной финансовой информации;

(ж) Заявление о негативной уверенности относительно того, дают ли допущения разумную основу для перспективной финансовой информации;

(з) Мнение по поводу того, подготовлена ли перспективная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с релевантной основой представления финансовой отчетности;

(и) Соответствующие предостережения относительно достижимости результатов, указанных в перспективной финансовой информации;

(к) Дату отчета (заключения), которая является датой завершения процедур;

(л) Адрес аудитора; и

(м) Подпись.

28. В таком отчете (заключении) аудитор:

- Указывает, привлекли ли его внимание в процессе проверки доказательств, подтверждающих допущения, какие-либо аспекты, дающие ему основание считать, что допущения не являются разумным основанием для перспективной финансовой информации.
- Выражает мнение о том, подготовлена ли перспективная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с релевантной основной представления финансовой отчетности.
- Указывает, что:
  - Фактические результаты, вероятно, будут отличаться от перспективной финансовой информации, поскольку предполагаемые события часто не соответствуют ожиданиям, и расхождения могут быть существенными. Подобным же образом, когда перспективная финансовая информация представлена в виде диапазона, должно быть указано, что не может быть уверенности относительно того, что фактические результаты окажутся в пределах данного диапазона; и

- В случае перспективной оценки: перспективная финансовая информация была подготовлена для (указать цель) посредством использования допущений, которые включают гипотетические допущения относительно будущих событий и действий руководства субъекта, возникновение которых не гарантируется. Следовательно, пользователи перспективной финансовой информации предупреждены о том, что данная информация не должна использоваться в других целях, отличных от описанных.

29. Ниже приведен пример выдержки из немодифицированного отчета (заключения) о прогнозе:

> Мы проверили прогноз[1] в соответствии с Международными стандартами соглашений по выражению уверенности, применимыми к проверке перспективной финансовой информации. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку прогноза, в том числе за допущения, на которых он основывается и которые изложены в Примечании X.
>
> В ходе проведенной нами проверки доказательств, подтверждающих допущения, мы не выявили никаких аспектов, дающих нам основание считать, что эти допущения не являются разумной основой для прогноза. По нашему мнению, прогноз подготовлен надлежащим образом на основании данных допущений и представлен в соответствии с …[2].
>
> Фактические результаты, вероятно, будут отличаться от прогнозируемых, так как предполагаемые события часто не соответствуют ожиданиям,, и расхождения могут быть существенными.

---

[1] Укажите название субъекта, период, охваченный прогнозом, а также идентифицируйте перспективную информацию, например, указанием на номера страниц или отдельную финансовую отчетность.

[2] Укажите соответствующую основу представления финансовой отчетности.

30. Ниже приведен пример выдержки из немодифицированного отчета (заключения) о перспективной оценке:

> Мы проверили перспективную оценку[3] в соответствии с Международными стандартами соглашений по выражению уверенности, применяемыми к проверке перспективной финансовой информации. Руководство субъекта несет ответственность за подготовку перспективной оценки, в том числе за допущения, на которых они основаны и которые изложены в Примечании X.
>
> Данная перспективная оценка была подготовлена для (описать цель). Так как субъект находится на начальной стадии своей деятельности, перспективная оценка была подготовлена с использованием ряда допущений, которые включают гипотетические допущения относительно будущих событий и действий руководства субъекта, возникновение которых не гарантируется. Таким образом, пользователи перспективной финансовой информации предупреждены о том, что такая перспективная оценка не должна использоваться в целях, отличных от описанных выше.
>
> В ходе проведенной нами проверки доказательств, подтверждающих допущения, мы не выявили никаких аспектов, дающих нам основание считать, эти допущения не являются разумной основой для перспективной оценки, допуская, что (указать или сослаться на гипотетические допущения). По нашему мнению, перспективная оценка подготовлена надлежащим образом на основе допущений и представлена в соответствии с ... [4]
>
> Даже если события, предполагаемые на основании описанных выше гипотетических допущений, произойдут, фактические результаты, весьма вероятно, будут отличаться от предсказываемых, так как прочие

[3] Укажите название субъекта, период, охватываемый перспективной оценкой, а также идентифицируйте перспективную информацию, например, указанием на номера страниц или отдельную финансовую отчетность.

[4] См. сноску 2

предполагаемые события часто не соответствуют ожиданиям, и расхождения могут быть существенными.

31. **Если аудитор считает, что представление и раскрытие перспективной финансовой информации не являются адекватными, аудитор должен, в зависимости от обстоятельств, выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отчете (заключении) о перспективной финансовой информации или же отказаться от соглашения.** Примером может послужить случай, когда в финансовой информации не раскрываются адекватно последствия любых допущений, которые имеют высокий уровень чувствительности.

32. **Если аудитор считает, что одно или несколько важных допущений не предоставляют разумной основы для перспективной финансовой информации, подготовленной на основании допущений, основанных на наиболее точных оценках, или что одно или несколько важных допущений не предоставляют разумной основы для перспективной финансовой информации с учетом гипотетических допущений, аудитор должен выразить отрицательное мнение в отчете (заключении) о перспективной финансовой информации, либо отказаться от соглашения.**

33. **Если на проверку оказывают влияние условия, препятствующие выполнению одной или нескольких процедур, необходимых в данных обстоятельствах, аудитор должен либо отказаться от соглашения, либо отказаться от выражения мнения и описать ограничение объема в отчете (заключении) по перспективной финансовой информации.**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОГЛАШЕНИЙ ПО СОПУТСТВУЮЩИМ УСЛУГАМ 4400

(Бывший МСА 920)

СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

(Данный Стандарт является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-3
Цель соглашения по согласованным процедурам	4-6
Общие принципы соглашения по согласованным процедурам	7-8
Определение условий соглашения	9-12
Планирование	13
Документация	14
Процедуры и доказательства	15-16
Представление отчета	17-18
Приложение 1. Пример письма-соглашения о выполнении согласованных процедур	
Приложение 2. Пример отчета по фактическим выводам в связи с кредиторской задолженностью	

Международный стандарт соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) 4400 «Соглашения по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСССУ.

СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Целью данного Международного стандарта соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении профессиональной ответственности аудитора[1] в случае принятия соглашения о выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, а также по форме и содержанию отчета (заключения), который аудитор выпускает в связи с таким соглашением.
2. Данный МСССУ рассматривает соглашения, касающиеся финансовой информации. Однако, он может служить полезным руководством для соглашений в отношении нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает достаточными знаниями предмета изучения, и при наличии разумных критериев, на которых основываются фактические выводы. Руководства, приведенные в Международных стандартах аудита (МСА) могут быть полезными для аудитора при применении данного МСССУ.
3. Соглашение о выполнении согласованных процедур может включать выполнение аудитором определенных процедур в отношении отдельных статей финансовой информации (например, кредиторской задолженности, дебиторской задолженности, закупок у связанных сторон, а также продаж и прибыли сегмента субъекта), финансового отчета (например, баланса) или даже полного комплекта финансовой отчетности.

Цель соглашения по согласованным процедурам

4. Целью соглашения по согласованным процедурам является выполнение аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, субъектом и любым соответствующим третьим лицом, а также в предоставлении отчета (заключения) по фактическим выводам.

---

[1] Термин «аудитор» используется в публикациях Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности при описании аудита, обзора, прочих соглашений по выражению уверенности и сопутствующим услугам, которые могут предоставляться клиентам. Это определение не означает, что лицо, предоставляющее услуги по обзору, по выражению уверенности или сопутствующим услуги, должно быть аудитором финансовой отчетности субъекта.

5. Так как аудитор просто предоставляет отчет (заключение) по фактическим выводам, полученным в результате проведения согласованных процедур, он не выражает уверенность. Вместо этого пользователи отчета (заключения) сами дают оценку процедурам и выводам, сообщенным аудитором, и делают свои собственные заключения, на основании работы аудитора.

6. Отчет (заключение) предоставляется только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение таких процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.

Общие принципы соглашения по согласованным процедурам

7. **Аудитор должен соблюдать *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,* изданный Международной федерацией бухгалтеров.** Этическими принципами, определяющими профессиональную ответственность аудитора, для такого типа соглашений, являются:

   (а) Порядочность;

   (б) Объективность;

   (в) Профессиональная компетентность и должная тщательность;

   (г) Конфиденциальность;

   (д) Профессиональное поведение; и

   (е) Соблюдение технических стандартов.

   Принцип независимости не является обязательным для соглашений по согласованным процедурам; однако, условия или задачи соглашения или национальные стандарты могут требовать от аудитора соблюдения требований *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* МФБ в отношении независимости. В случае, если аудитор не является независимым, этот факт должен быть отмечен в отчете (заключении) по фактическим выводам .

8. **Аудитор должен проводить соглашение по согласованным процедурам в соответствии с данным МСССУ и условиями соглашения.**

Определение условий соглашения

9. **Аудитор должен удостовериться в том, что представители субъекта и, как правило, другие указанные стороны, которые получат копии отчета по фактическим выводам,** имеют четкое представление относительно согласованных процедур и условий соглашения. Вопросы, которые необходимо согласовать, включают:

   - Характер соглашения, включая тот факт, что выполняемые процедуры не будут являться процедурами аудита или обзора, и что соответственно не будет выражена уверенность.
   - Заявленная цель соглашения.
   - Указание финансовой информации, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры.
   - Характер, сроки выполнения и масштаб проводимых процедур.
   - Предполагаемая форма отчета (заключения) по фактическим выводам.
   - Ограничения в отношении распространения отчета (заключения) по фактическим выводам. В случае, если эти ограничения будут противоречить требованиям законодательства, аудитор не должен принимать данное соглашение к выполнению.

10. При определенных обстоятельствах, например, когда процедуры согласованы между регулирующими органами, представителями отрасли и представителями бухгалтерской профессии, аудитор может оказаться не в состоянии обсудить процедуры со всеми сторонами, которым будет предоставлен отчет (заключение). В этом случае аудитор может, например, обсудить проводимые процедуры с соответствующими представителями заинтересованных сторон, сделать обзор соответствующей переписки с этими сторонами или предоставить им проект отчета (заключения), который будет подготовлен в результате работы.

11. Исходя как из своих собственных интересов, так и из интересов клиента, аудитор должен направить письмо-соглашение, в котором документально отражены основные условия назначения. Письмо-соглашение подтверждает согласие аудитора принять назначение и

помогает избежать недопонимания в отношении таких аспектов, как цели и объем соглашения, диапазон обязанностей аудитора и формы выпускаемых отчетов (заключений).

12. Вопросы, которые должны быть включены в письмо-соглашение:

    - Перечень согласованных между сторонами процедур, подлежащих выполнению.
    - Заявление о том, что распространение отчета (заключения) по фактическим выводам будет ограничено определенными сторонами, которые согласовали процедуры, подлежащие выполнению.

    Помимо этого, аудитор может приложить к письму-соглашению проект предоставляемого отчета (заключения) по фактическим выводам. Пример письма-соглашения приведен в Приложении 1 к данному МСССУ.

Планирование

13. Аудитор должен планировать свою работу так, чтобы соглашение было выполнено действенным образом.

Документация

14. Аудитор должен документировать аспекты, которые являются важными для предоставления доказательств в обоснование отчета (заключения) по фактическим выводам и доказательств подтверждающих, что соглашение было проведено, в соответствии с данным МСССУ и условиями соглашения.

Процедуры и доказательства

15. Аудитор должен выполнять согласованные процедуры и использовать полученные доказательства в качестве основы для отчета (заключения) по фактическим выводам.

16. Процедуры, применяемые в соглашении по выполнению согласованных процедур, могут включать:

    - Запрос и анализ.
    - Пересчеты, сравнение и другие проверки точности записей.

- Наблюдение.
- Инспектирование.
- Получение подтверждений.

В Приложении 2 к данному МСССУ приводится пример отчета (заключения), содержащего описание примерных процедур, которые могут проводиться в рамках типичного соглашения по согласованным процедурам.

Представление отчета

17. Отчет (заключение) в отношении соглашения по согласованным процедурам должен содержать достаточно подробное описание цели и согласованных процедур, выполняемых в ходе соглашения, для того, чтобы дать читателю возможность понять характер и объем выполненных работ.

18. **Отчет (заключение) по фактическим выводам должен включать следующее:**

    (а) Заголовок;

    (б) Адресат (обычно, клиент, нанявший аудитора для выполнения согласованных процедур);

    (в) Указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой применяются согласованные процедуры;

    (г) Заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем;

    (д) Заявление о том, что соглашение было выполнено в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам, применимым к соглашениям по согласованным процедурам, или с соответствующими национальными стандартами или практикой;

    (е) Заявление о том, что аудитор не является независимым от субъекта, если это уместно;

    (ж) Указание цели, для которой выполнялись согласованные процедуры;

(з) Перечень выполненных конкретных процедур;

(и) Описание фактических выводов, полученных аудитором, включая подробное описание обнаруженных ошибок и исключений;

(к) Заявление о том, что выполненные процедуры не являются процедурами аудита или обзора, и, следовательно, не выражается уверенность;

(л) Заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзор, он мог бы обнаружить другие вопросы, требующие освещения в отчете (заключении);

(м) Заявление о том, что распространение отчета (заключение) ограничено сторонами, согласовавшими выполнение процедур;

(н) Заявление (при необходимости) о том, что отчет (заключение) имеет отношение только к указанным элементам, счетам, статьям или финансовой и нефинансовой информации, и что он не распространяется на финансовую отчетность субъекта в целом;

(о) Дата отчета (заключения);

(п) Адрес аудитора; и

(р) Подпись аудитора.

Приложение 2 к данному МСССУ содержит пример отчета (заключения) по фактическим выводам, выпускаемого в связи с соглашением по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Применение в государственном секторе

1. *Распространение отчета (заключения) по соглашению с субъектом государственного сектора может не ограничиваться только теми сторонами, которые согласовали выполнение процедур. Он также может предоставляться другим юридическим или физическим лицам (например, при парламентском расследовании деятельности*

государственных организаций или правительственных департаментов).

2. *Необходимо также отметить, что мандаты в государственном секторе достаточно разнообразны, и поэтому следует быть предельно осторожным при проведении разграничения между соглашениями, которые действительно представляют собой «согласованные процедуры», и соглашениями, которые рассматриваются как аудит финансовой информации, такими как отчеты о результатах деятельности.*

Приложение 1

Пример письма-соглашения о выполнении согласованных процедур

Следующее письмо используется как руководство наряду с параграфом 9 данного МСССУ и не рассматривается как стандартное письмо. Письмо-соглашение варьируется в зависимости от индивидуальных требований и обстоятельств.

Совету директоров или другим соответствующим представителям клиента, нанимающего аудитора.

Данное письмо призвано подтвердить наше понимание условий и целей нашего соглашения, а также характера и ограничений услуг, которые мы предоставим. Наше соглашение будет выполняться в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам (либо сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику), применимым к соглашениям о согласованных процедурах, что будет указано в нашем отчете (заключении).

Мы согласны выполнить следующие процедуры и предоставить вам отчет (заключение) по фактическим выводам, являющийся результатом нашей работы:

(описание характера, сроков выполнения и масштаба процедур, которые следует выполнить, включая (при необходимости) конкретные ссылки на используемые документы и записи, с которыми следует ознакомиться, на лица, с которыми следует связаться, и на стороны, от которых потребуются подтверждения).

Целью процедур, которые мы будем выполнять, является исключительно оказание вам содействия при (указать цель). Наш отчет (заключение) не должен использоваться ни в каких других целях, и предназначен исключительно для вашего информирования.

Процедуры, которые будут выполнены нами, не будут являться ни процедурами аудита, ни обзора, проводимыми в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами соглашений по обзору (либо сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику) и, соответственно, не будет выражена уверенность.

Мы надеемся на полное сотрудничество со стороны ваших сотрудников и полагаем, что они предоставят нам любые записи, документацию и любую другую информацию, запрашиваемую в связи с выполнением нашего соглашения.

Стоимость оказываемых услуг, счета за которые будут выставляться по мере выполнения работ, определяется на основании времени, необходимого сотрудникам для выполнения соглашения, и включает также накладные расходы. Почасовые ставки сотрудников, участвующих в работе, варьируются в соответствии с их степенью ответственности, а также требующимся опытом и умениями.

Подписав и вернув прилагаемый экземпляр данного письма, Вы тем самым подтвердите, что оно соответствует вашему пониманию условий соглашения, включая конкретные процедуры, которые мы договорились выполнить.

XYZ & Co.

Подтверждено от имени компании ABC

(подпись)

_____

Имя и должность

Дата

Приложение 2

Пример отчета (заключения) по фактическим выводам в связи с кредиторской задолженностью

ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ФАКТИЧЕСКИМ ВЫВОДАМ

Кому: (лицам, нанявшим аудитора)

Мы выполнили согласованные с вами и перечисленные ниже процедуры в отношении кредиторской задолженности Компании ABC по состоянию на (дата), приведенной в прилагаемых реестрах (не показан в данном примере). Наша работа была проведена в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам (либо сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику), применяемым к соглашениям о согласованных процедурах. Процедуры были выполнены исключительно с целью оказания вам содействия в оценке достоверности кредиторской задолженности и заключались в следующем:

1. Мы получили и провели проверку математической точности оборотной ведомости кредиторской задолженности по состоянию на (дата), подготовленной Компанией ABC, а также сравнили итоговую сумму с сальдо соответствующего счета в главной книге.
2. Мы провели сверку прилагаемого списка основных поставщиков (не показан в данном примере) и сумм задолженности перед соответствующими лицами по состоянию на (дата) с суммами, указанными в оборотной ведомости.
3. Мы получили заявления поставщиков или послали запрос поставщикам для подтверждения сумм сальдо задолженности по состоянию на (дата).
4. Мы сравнили указанные заявления или подтверждения с суммами, указанными в пункте 2. В отношении сумм, по которым были обнаружены расхождения, мы получили сверки сальдо задолженности от Компании ABC. Для полученных сверок мы определили и включили в список неоплаченные счета-фактуры, кредит-ноты и неоплаченные чеки, сумма по каждому из которых

превысила $ XXX. Мы нашли и проверили счета-фактуры и кредит-ноты, полученные после отчетной даты, и чеки, оплаченные после отчетной даты, и установили, что они в действительности должны были быть включены в сверку как неоплаченные.

Ниже мы приводим результаты нашей работы:

(а) В отношении пункта 1 мы обнаружили, что итоговая сумма подсчитана правильно и сходится.

(б) В отношении пункта 2 мы обнаружили, что сравниваемые суммы сходятся.

(в) В отношении пункта 3 мы обнаружили, что в наличии были все заявления поставщиков.

(г) В отношении пункта 4 мы обнаружили, что суммы, указанные компанией, либо сходятся, либо, в случае наличия расхождений, Компанией ABC были подготовлены сверки, в которых надлежащим образом были указаны кредит-ноты, счета-фактуры и неоплаченные чеки на сумму, превышающую $ XXX, объясняющие такие расхождения, за исключением следующего:

(Подробное описание исключений)

Поскольку вышеперечисленные процедуры не являются процедурами аудита или обзора, проведенными в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами соглашений по обзору (или соответствующими национальными стандартами или практикой), мы не выражаем никакой уверенности в отношении кредиторской задолженности компании по состоянию на (дата)

Если бы мы провели дополнительные процедуры или аудит или обзор финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами соглашений по обзору (или соответствующими национальными стандартами или практикой), мы, возможно, обнаружили бы другие аспекты, отчет (заключение) по которым был бы вам предоставлен.

Наш отчет (заключение) предоставляется исключительно в целях, указанных в первом параграфе данного отчета (заключения), исключительно для вашего информирования, и не должен использоваться ни в каких других целях и не должен предоставляться

никаким другим сторонам. Данный отчет (заключение) касается только счетов и статей, указанных выше, и не распространяется на какую-либо финансовую отчетность Компании ABC в целом.

АУДИТОР

Дата

Адрес

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОГЛАШЕНИЙ ПО СОПУТСТВУЮЩИМ УСЛУГАМ 4410

(Бывший МСА 930)

СОГЛАШЕНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Данный Стандарт является действующим)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	1-2
Цель соглашения по компиляции	3-4
Общие принципы соглашения по компиляции	5-6
Определение условий соглашения	7-8
Планирование	9
Документация	10
Процедуры	11-17
Представление отчета по соглашению по компиляции	18-19
Приложение 1. Пример письма-соглашения по соглашению по компиляции	
Приложение 2. Примеры отчетов о компиляции	

Международный стандарт соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) 4410 «Соглашения о компиляции финансовой отчетности» должен рассматриваться в контексте «Предисловия к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг», которое устанавливает область применения и полномочия МСССУ.

Введение

1. Целью данного Международного стандарта соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) является установление стандартов и предоставление руководства субъекта в отношении профессиональной ответственности бухгалтера[1] при выполнении условий соглашения о компиляции финансовой информации, а также формы и содержания отчета (заключения), который бухгалтер выпускает в связи с компиляцией информации.

2. Данный МСССУ предназначен для компиляции финансовой информации. Тем не менее, он применим в той степени, в которой это приемлемо, к соглашениям о компиляции нефинансовой информации, при условии, что бухгалтер имеет достаточные знания по рассматриваемому вопросу. Соглашения, связанные с предоставлением ограниченного содействия клиенту при компиляции финансовой отчетности (например, при выборе соответствующей учетной политики), не являются соглашениями о компиляции финансовой информации.

Цель соглашения по компиляции

3. **Цель соглашения о компиляции информации заключается в том, чтобы бухгалтер использовал знания по бухгалтерскому учету, в противоположность знаниям по аудиту, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации.** Обычно это влечет за собой сокращение детализированных данных до управляемой и понятной формы, без требования по тестированию утверждений, лежащих в основе данной информации. Выполняемые процедуры не предназначены и не позволяют бухгалтеру выразить какую-либо уверенность в отношении финансовой информации. Однако пользователи скомпилированной финансовой информации получают некоторую выгоду в результате привлечения к данной работе бухгалтера, так как услуги выполняются с профессиональной компетентностью и должной тщательностью.

---

[1] Для целей данного МСССУ, а также для разграничения между аудитом и соглашением о компиляции информации термин «Бухгалтер» (а не термин «Аудитор») используется повсеместно для ссылки на профессионального бухгалтера, практикующего в государственном секторе.

4. Соглашение о компиляции информации обычно включает подготовку финансовой отчетности (которая может представлять или не представлять собой полный комплект финансовой отчетности), но может также включать сбор, классификацию и обобщение прочей финансовой информации.

Общие принципы соглашения о компиляции

5. **Бухгалтер должен соблюдать *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров,* выпущенный Международной Федерацией Бухгалтеров.** Этическими принципами, определяющими профессиональную ответственность бухгалтера для такого типа соглашений, являются:

   (а) Порядочность;

   (б) Объективность;

   (в) Профессиональная компетентность и должная тщательность;

   (г) Конфиденциальность;

   (д) Профессиональное поведение; и

   (е) Соблюдение технических стандартов.

   Принцип независимости не является обязательным для выполнения соглашения о компиляции. Однако, если бухгалтер не является независимым, то необходимо включить соответствующее заявление в отчет бухгалтера.

6. **При любых обстоятельствах, когда имя бухгалтера связано с финансовой информацией, скомпилированной данным бухгалтером, он должен выпустить отчет.**

Определение условий соглашения

7. **Бухгалтер должен убедиться в том, что между ним и клиентом существует четкое понимание в отношении условий соглашения. Вопросы для рассмотрения включают:**

   - Характер соглашения с указанием на тот факт, что ни аудит, ни обзор не будут проводиться, и что соответственно никакой уверенности не будет выражаться.

- Факт того, что не следует полагаться на то, что в ходе выполнения данного соглашения будут раскрываться ошибки, незаконные действия или другие нарушения, например мошенничество или растраты, которые могут иметь место.
- Характер информации, которая должна быть предоставлена клиентом.
- Факт того, что руководство субъекта несет ответственность за точность и полноту предоставляемой бухгалтеру информации для достижения полноты и точности компилируемой финансовой информации.
- Основу бухгалтерского учета, на которой должна быть компилирована финансовая информация, и факт того, что она, а также любые известные отклонения от нее, будут раскрыты.
- Предполагаемое использование и распространение подготовленной информации.
- Форму отчета, предоставляемого в отношении компилированной финансовой информации, если с ней связано имя данного бухгалтера.

8. Письмо-соглашение будет полезным при планировании работы по компиляции информации. Как в интересах бухгалтера, так и в интересах субъекта необходимо, чтобы бухгалтер отправил письмо-соглашение, документирующее ключевые условия данного назначения. Письмо-соглашение подтверждает принятие бухгалтером назначения и помогает избежать недопонимания в отношении таких вопросов, как цели и объем соглашения, степень ответственности бухгалтера, а также форма отчетов, которые должны быть выпущены. Пример письма- соглашения для соглашения о компиляции содержится в Приложении 1 к данному МСССУ.

Планирование

9. Бухгалтер должен планировать свою работу так, чтобы эффективно выполнить соглашение.

Документация

10. Бухгалтер должен документировать аспекты, которые являются важными для предоставления доказательств в отношении того, что соглашение было выполнено в соответствии с данным МСССУ и условиями соглашения.

Процедуры

11. Бухгалтер должен получить общие знания о бизнесе и деятельности субъекта и ознакомиться с принципами и практикой бухгалтерского учета той отрасли, в которой функционирует субъект, а также с формой и содержанием финансовой информации в соответствии с данными обстоятельствами.

12. Для компиляции финансовой информации бухгалтеру требуется получить общее понимание характера деятельности субъекта, формы его бухгалтерских записей и основы бухгалтерского учета, в соответствии с которой представляется финансовая информация. Обычно бухгалтер получает знания по данным вопросам в процессе продолжительной работы с данным субъектом или проведения запросов, адресованных его персоналу.

13. Кроме того, как отмечается в данном МСССУ, бухгалтер обычно:

    (а) Не подготавливает запрос руководству субъекта с целью оценки надежности и полноты предоставленной информации;

    (б) Не проводит оценку средств внутреннего контроля;

    (в) Не проверяет какие-либо вопросы; или

    (г) Не проверяет какие-либо объяснения.

14. **Если бухгалтеру станет известно о том, что информация, предоставленная руководством субъекта, неверна или предоставлена не в полном объеме, или иным образом является неудовлетворительной, бухгалтер должен рассмотреть вопрос о выполнении вышеизложенных процедур и обратиться к руководству субъекта за предоставлением дополнительной информации. Если руководство субъекта отказывается предоставить дополнительную информацию, бухгалтер должен**

прекратить выполнение соглашения, проинформировав субъект о причинах прекращения оказания услуг.

15. **Бухгалтер должен ознакомиться с компилированной информацией и проверить, является ли она надлежащей по форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений.** В этом отношении искажения включают:

    - Ошибки в использовании применимой основы представления финансовой отчетности.
    - Нераскрытие основы представления финансовой отчетности и любых известных отступлений от нее.
    - Нераскрытие любых значительных аспектов, о которых стало известно бухгалтеру.

    Применимая основа представления финансовой отчетности и какие-либо известные отступления от нее должны быть раскрыты в финансовой информации, однако нет необходимости в определении количественного эффекта таких отступлений.

16. **Если бухгалтеру становится известно о существенных искажениях, то он должен попытаться добиться согласия субъекта на внесение надлежащих поправок. Если такие поправки не внесены и финансовая информация вводит в заблуждение, бухгалтер должен прекратить выполнение соглашения.**

Ответственность руководства субъекта

17. **Бухгалтер должен получить подтверждение об ответственности руководства субъекта за надлежащее предоставление финансовой информации и утверждении им данной финансовой информации.** Такое подтверждение может быть предоставлено в форме представлений руководства субъекта, которые охватывают вопросы точности и полноты бухгалтерских данных, лежащих в основе данной информации, а также полноты раскрытия бухгалтеру всей существенной и релевантной информации.

Представление отчета по соглашению о компиляции информации

18. Отчеты по соглашению о компиляции информации должны содержать[2] следующее:

(а) Заголовок;

(б) Адресат;

(в) Заявление о том, что соглашение было выполнено в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам, применяемым при соглашениях о компиляции информации или в соответствии с национальными стандартами и практикой;

(г) Где уместно, заявление о том, что бухгалтер не является независимым по отношению к субъекту;

(д) Идентификация финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством субъекта;

(е) Заявление о том, что руководство субъекта несет ответственность за финансовую информацию, подготовленную бухгалтером;

(ж) Заявление о том, что ни аудит, ни обзор не проводились, и, следовательно, не выражалась уверенность в отношении финансовой информации;

(з) Параграф, когда это считается необходимым, в котором обращается внимание на раскрытие существенных отступлений от применимой основы представления финансовой отчетности;

(и) Дата отчета;

(к) Адрес бухгалтера; и

(л) Подпись бухгалтера.

---

[2] Возможно, бухгалтеру будет также уместно сослаться на особую цель, с которой информация была подготовлена, или на сторону, для которой такая информация подготавливалась. В качестве альтернативы или в дополнение к этому, бухгалтер может включить некоторую форму предостережения для обеспечения того, чтобы эта информация не использовалась в других целях, кроме указанных.

В Приложении 2 к данному МСССУ содержатся примеры отчетов по компиляции.

19. **По подготовленной бухгалтером финансовой информации на каждой ее странице или на первой странице полного комплекта финансовой отчетности должны быть сделаны такие ссылки, как «Неаудирована», «Подготовлена без проведения аудита или обзора» или «Относится к отчету по компиляции информации».**

Приложение 1

Пример письма-соглашения по соглашению о компиляции

Ниже приводится письмо, которое следует использовать в качестве руководства в связи с вопросами, изложенными в параграфе 7 данного МСССУ, и его необходимо изменять в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами. Данный пример рассматривает компиляцию финансовой отчетности.

Совету директоров или соответствующим представителям высшего руководства субъекта:

Данное письмо подтверждает понимание нами условий соглашения, а также характера и ограничений услуг, которые мы предоставим.

Вы обратились к нам с просьбой выполнить следующие услуги:

На основе предоставляемой вами информации мы выполним в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам (или сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику), применяемым к соглашениям о компиляции информации, компиляцию баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 19XX г., а также соответствующих отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, на основе кассового метода. Мы не будем проводить процедуры аудита или обзора в отношении данной финансовой отчетности. Следовательно, не будет выражена какая-либо уверенность в отношении финансовой отчетности. На данный момент предполагается, что наш отчет по финансовой отчетности Компании ABC будет сформулирован следующим образом:

(см. Приложение 2 к данному МСССУ)

Руководство субъекта несет ответственность за точность и полноту предоставленной нам информации, а также ответственность перед пользователями за компилированную нами финансовую информацию. Это включает ведение адекватных бухгалтерских записей и применение средств внутреннего контроля, а также выбор и применение адекватной учетной политики. Не следует полагаться на то, что в ходе компиляции будут раскрыты факты мошенничества или ошибки, или незаконные действия, имеющие место. Тем не менее, мы сообщим вам о любых

подобных аспектах, которые привлекут наше внимание.

Информация будет подготовлена в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности]. Любые известные отступления от данной основы будут раскрыты в финансовой отчетности, и, в случае необходимости, на них будут даны ссылки в нашем отчете по компиляции информации.

Насколько нам известно, компилированная нам информация предназначена и будет распространена в целях [указать], в случае возникновения существенных изменений, вам необходимо проинформировать нас.

Мы надеемся на полное сотрудничество со стороны ваших сотрудников и верим, что они предоставят нам все учетные записи, документацию и прочую информацию, которую мы запросим в связи с выполняемой нами компиляцией информации.

Стоимость оказываемых нами услуг, счета за которые будут выставляться по мере выполнения работ, определяется на основании времени, необходимого сотрудникам для выполнения соглашения, и включает также накладные расходы. Почасовые ставки сотрудников, участвующих в работе, варьируются в соответствии с их степенью ответственности, а также требующимся опытом и умениями.

Данное письмо считается действительным в течение последующих лет до момента прекращения его действия, внесения поправок или замены его другим письмом.

Подписав и вернув прилагаемый экземпляр данного письма, Вы тем самым подтвердите, что оно соответствует вашему пониманию условий соглашения о компиляции Вашей финансовой отчетности.

XYZ&Co

Подтверждено от имени компании ABC

(подпись)

_____

Фамилия и должность

Дата

Приложение 2

Примеры отчетов (заключений) по компиляции информации

Пример отчета (заключения) по соглашению о компиляции финансовой отчетности

Отчет (заключение) по компиляции информации для …

На основе информации, предоставленной руководством субъекта, мы выполнили в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам (или сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику), применимым к соглашениям о компиляции информации, компиляцию баланса компании ABC на 31 декабря 19XX г., а также отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Руководство субъекта несет ответственность за данную финансовую отчетность. Мы не проводили аудит или обзор данной финансовой отчетности и, соответственно, не выражаем уверенность[3] в отношении данной отчетности.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адрес

[3] См. сноску 2.

Пример отчета (заключения) по соглашению о компиляции финансовой отчетности с дополнительным параграфом, обращающим внимание на отклонение от применимой основы представления финансовой отчетности

Отчет (заключение) по компиляции информации для …

На основе информации, предоставленной руководством субъекта, мы выполнили в соответствии с Международным стандартом соглашений по сопутствующим услугам (или сделать ссылку на соответствующие национальные стандарты или практику), применимым к соглашениям о компиляции информации, компиляцию баланса компании XYZ по состоянию на 31 декабря 19XX г., а также соответствующих отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату. Руководство субъекта несет ответственность за данную финансовую отчетность. Мы не проводили аудит или обзор данной финансовой отчетности и, соответственно, не выражаем уверенность[4] в отношении данной отчетности.

Мы обращаем Ваше внимание на Примечание X к финансовой отчетности, так как руководство субъекта приняло решение не капитализировать аренду производственных помещений и оборудования, что является отступлением от применимой основы представления финансовой отчетности.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адрес

[4] См. сноску 2

ИССЛЕДОВАНИЯ

Исследование 1

Определение уровней уверенности, не являющихся высокими, и информирование о них

Выпущено в июне 2002 г.

Это экстенсивное изучение процесса определения уровней уверенности, не являющихся высокими, и сообщение результатов такого выявления. Точное определение уровней уверенности и эффективное сообщение результатов такого выявления в рамках соглашений по выражению уверенности являются важными моментами для профессии и для будущего развития услуг по выражению уверенности. На стадии развития новых услуг по выражению уверенности необходимо принять ряд решений в отношении их разработки, включая методы определения уровней уверенности и способы информирования о них такого определения. Такие решения очень важны, так как они влияют на риски и возможности предоставления новых услуг по выражению уверенности. Информация, включенная в данное изучение, которая представляет собой обширный обзор литературных источников по соответствующим инициативам, как внутри, так и за пределами данной профессии, а также два эмпирических исследования, являются важным вкладом в процесс принятия решений в отношении определения уровней уверенности и сообщения о результатах такого определения. Данное исследование проводилось в международных академических кругах.

С описанием и результатами Исследования можно ознакомиться на сайте Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности: http://www.iaasb.org.

Международные Стандарты Аудита, Выражения Уверенности и Этики
2008

Часть II
Международная Федерация Бухгалтеров

AUDITING

Международная Федерация Бухгалтеров
США, Штат Нью-Йорк,
10017, г. Нью-Йорк,
Пятая Авеню, 545, 14-й этаж

Настоящая публикация была подготовлена Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ), которая определила свою миссию, как «служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближении стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт».

Данную публикацию можно скачать бесплатно с веб-сайта МФБ: http://www.ifac.org. Утвержденный текст опубликован на английском языке.

МФБ приветствует любые комментарии относительно данного сборника. Комментарии можно отправлять по адресу, указанному выше, или по электронной почте на IAASBpubs@ifac.org.

Авторское право © март 2008 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Разрешается делать копии данной публикации при условии, что такие копии будут использоваться в академических аудиториях или предназначаться для личного пользования и не будут продаваться или распространяться, а также при условии, что на каждой копии будет нанесена следующая надпись о признании авторского права: *"Авторское право © март 2008 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Используется с разрешения МФБ. Для получения разрешения на воспроизведение, хранение и передачу данного документа обращайтесь по адресу: permissions@ifac.org."* В противном случае, необходимо письменное разрешение МФБ на воспроизводство, хранение или передачу, или использование подобным образом данного документа, кроме случаев, когда это разрешено согласно закону. Обращайтесь на permissions@ifac.org.
ISBN: 978-1-934779-06-4

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ И ЭТИКИ
2008 год
Часть II

Содержание Части II сборника

Часть II данного издания представляет информацию о проекте комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ), нацеленном на повышение ясности публикаций (проект «ясность»), содержит предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг (исправленное и дополненное), а также международные стандарты аудита (МСА), которые были предложены в новой редакции в соответствии с положениями проекта «ясность».

Часть I сборника содержит информацию о Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ) и действующих публикациях по этике, контролю качества, аудиту, обзору, другим соглашениям о выражении уверенности, и сопутствующим услугам, выпущенным МФБ по состоянию на 1 января 2008 года.

Структура Части II данного издания

Содержание Части II сборника разделено на разделы:

Общая информация о Проекте «Ясность» Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности 1

Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг (декабрь)……...8

Глоссарий терминов …….....18

Предложенные в новой редакции международные стандарты аудита и Пересмотренные и предложенные в новой редакции международные стандарты аудита..... 25

Ясность и высококачественные международные стандарты

В рамках служения интересам общества Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) устанавливает высококачественные международные стандарты аудита и выражения уверенности. КМСАВУ признает, что стандарты должны быть понятными, ясными и обеспечивать возможность их последовательного применения. Настоящие аспекты ясности помогают повысить качество и однородность практики во всем мире.

Стремясь к дальнейшему совершенствованию своих стандартов, в 2003 году КМСАВУ пересмотрел положения по составлению стандартов, которые используются при подготовке его международных стандартов. Цель такого пересмотра состояла в том, чтобы найти способы повысить ясность и, таким образом, обеспечить более последовательное применение Международных стандартов аудита (МСА).

В 2004 году КМСАВУ приступил к реализации всесторонней программы, направленной на повышение ясности МСА. Эта программа подразумевает использование новых положений по составлению стандартов в отношении всех МСА либо путем пересмотра содержательной части, либо посредством ограниченного редактирования с целью отражения новых положений и концепции ясности в целом.

Предисловие (исправленное и дополненное)

КМСАВУ выпустил изменения и дополнения к Предисловию к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг (Предисловие). Предисловие устанавливает новые положения, которые будут использоваться при составлении МСА, а также обязательства аудиторов, которые следуют этим Стандартам. В общих чертах, конструктивные улучшения, которых удалось достичь в результате внесения поправок в Предисловие, включают следующее:

- Идентификация общей цели аудитора при проведении аудита в соответствии с МСА, установление цели в каждом МСА, и определение обязательств аудитора в отношении таких целей;

- Разъяснение обязательств, накладываемых на аудиторов в соответствии с требованиями МСА, и язык, который используется для информирования о таких требованиях;
- Устранение любой возможной двусмысленности в требованиях, которые аудитор должен выполнять (такая возможная двусмысленность явилась результатом использования настоящего времени в текущих МСА); и
- Повышение удобочитаемости и понятности МСА посредством совершенствования структуры и принципов составления стандартов, включая представление требований, пояснительных материалов по применению и прочих материалов в отдельных разделах МСА.

План завершения Проекта

КМСАВУ разработал план завершения проекта к концу 2008 года. Этот план дифференцирует пересмотр и изложение в новой редакции. КМСАВУ в настоящее время имеет 32 МСА на обсуждении. Среди них:

- 11 полностью пересматриваются и будут выпущены в форме ясности (в целях данного сборника они упоминаются как «Пересмотренные и предложенные в новой редакции»);
- Девять были пересмотрены за последние несколько лет, и в их дальнейшем пересмотре нет никакой необходимости, но эти стандарты будут отредактированы в соответствии с формой ясности (упоминаются как «Предложенные в новой редакции»); и
- Оставшиеся 12 стандартов за последнее время пересмотру не подвергались, но считаются приемлемыми; они будут предложены в новой редакции в форме ясности без пересмотра каких-либо других аспектов (также упоминаются как «Предложенные в новой редакции»).

План направлен на обеспечение последовательного составления всех МСА и предусматривает единое заявление о вступлении в силу и полномочиях таких МСА, а также завершение Проекта «Ясность» в пределах разумного времени. План также сводит к минимуму время, которое КМСАВУ затратит на разъяснение ранее выпущенных МСА, и гарантирует, что КМСАВУ сможет уделить

внимание другим проектам так скоро, насколько это возможно. Такие другие проекты могут включать полный пересмотр некоторых из ранее выпущенных МСА, если такая необходимость будет выявлена в ходе редактирования стандартов с целью повышения их ясности или консультаций КМСАВУ по поводу его будущей программы работ.

С расписанием КМСАВУ на 2008 год, которое обновляется после каждого заседания КМСАВУ, можно ознакомиться на сайте www.ifac.org/IAASB/downloads/Current_IAASB_Project_Timetable.doc.

Дата вступления в силу

Предложенные в новой редакции или Пересмотренные и предложенные в новой редакции МСА вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Рекомендации по внедрению

Очень важно, чтобы все органы, которые отвечают за внедрение стандартов, как можно скорее изучили окончательную редакцию МСА. Национальные органы по стандартизации, законодательные и другие органы, участвующие в разработке и установлении стандартов, следили за развитием МСА и вносили свой вклад, представляя комментарии по проектам, вынесенным на обсуждение. Поэтому они имеют все возможности, чтобы рассмотреть планы принятия или конвергенции этих МСА, которые максимально увеличат период внедрения для аудиторов. Организации-члены МФБ и аудиторы, которые также следили за процессом, захотят узнать, какие курсы по непрерывному повышению квалификации или учебные материалы необходимо разработать. Аудиторы также должны будут рассмотреть вопрос о том, в какой степени новые требования МСА вызывают необходимость внесения поправок в текущие программы и процедуры аудита.

КМСАВУ выпускает МСА в окончательной редакции по мере их утверждения после того, как Комитет по надзору за соблюдением интересов общества подтвердил, что каждый Стандарт разрабатывался в соответствии с процедурой одобрения и выпуска стандартов. КМСАВУ полагает, что такой способ публикации МСА поможет в их переводе, принятии и внедрении. КМСАВУ признает,

что существует вероятность внесения соответствующих поправок в выпущенные МСА в связи с тем, что другие МСА были предложены в новой редакции или пересмотрены и предложены в новой редакции, хотя этот процесс будет завершен до публикации сборника окончательных МСА в конце 2008 года. Любые такие поправки, как ожидается, не изменят сути МСА, которые уже были утверждены, хотя и могут оказать незначительный эффект на их содержание.

Прогресс на настоящее время

На 31 декабря 2007 года КМСАВУ выпустил следующие МСА в окончательной редакции:

- МСА 230 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская документация»
- МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности»
- МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями»
- МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности»
- МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»
- МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»
- МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий»
- МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)»

- МСА 720 (Предложенный в новой редакции) «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность»

На 31 декабря 2007 года КМСАВУ утвердил следующие МСА в окончательной редакции. Эти МСА ждут подтверждения от Комитета по надзору за соблюдением интересов общества, что они были разработаны в соответствии с процедурой одобрения и выпуска стандартов. Стандарты будут выпущены после того, как такое подтверждение будет получено:

- МСА 580 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Письменные представления»
- МСА 560 (Предложенный в новой редакции) «Последующие события»

На 31 декабря 2007 года следующие проекты МСА, предложенные в новой редакции или пересмотренные и предложенные в новой редакции, были выставлены на обсуждение. Эти МСА еще не завершены как Стандарты в окончательной редакции:

- МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»
- МСА 210 (Предложенный в новой редакции) «Согласование условий соглашений по аудиту»
- МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности» и Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения о выражении уверенности и сопутствующих услугах»
- МСА 250 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора, связанные с законодательством и нормативными актами при аудите финансовой отчетности»
- МСА 265 «Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля»
- МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Существенность в планировании и выполнении аудита»

- МСА 402 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций»
- МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
- МСА 500 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение уместности и надежности аудиторского доказательства»
- МСА 501 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторское доказательство в отношении сальдо счетов и раскрытий в определенном финансовом отчете»
- МСА 505 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Внешние подтверждения»
- МСА 510 (Предложенный в новой редакции) «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо»
- МСА 520 (Предложенный в новой редакции) «Аналитические процедуры»
- МСА 530 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская выборка»
- МСА 550 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Связанные стороны»
- МСА 570 (Предложенный в новой редакции) «Допущение о непрерывности деятельности»
- МСА 610 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита»
- МСА 620 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Использование аудитором работы эксперта»
- МСА 700 (Предложенный в новой редакции) «Отчет (заключение) независимого аудитора по финансовой отчетности общего назначения»
- МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора»

- МСА 706 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете (заключении) независимого аудитора»
- МСА 710 (Предложенный в новой редакции) «Сравнительная информация – сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность»
- МСА 800 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности специального назначения и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета»
- МСА 805 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Соглашения по предоставлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»

Чтобы ознакомиться с предложенными в новой редакции или пересмотренными и предложенными в новой редакции МСА, выпущенными после 31 декабря 2007 года, а также с проектами, выставленными на обсуждение, посетите веб-сайт КМСАВУ по адресу: http://www.iaasb.org.

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, АУДИТА, ОБЗОРА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ, И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

(Утверждено в декабре 2006 года)

(Вступает в силу с 15 декабря 2009 года)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	1-2
Стандарты и положения КМСАВУ	3
Полномочия Международных стандартов, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности	4-9
Международные стандарты аудита	10-29
Полномочия Положений об аудиторской практике, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности	30-31
Другие документы, опубликованные Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности	32
Язык	33

ИЗМЕНЁННОЕ ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, АУДИТА, ОБЗОРА, ВЫРАЖЕНИЯ УВЕРЕННОСТИ, И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

Введение

1. Данное предисловие к Международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг (Международные стандарты или Стандарты КМСАВУ) призвано способствовать пониманию области применения и полномочий стандартов и положений, разработанных и опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ), как это изложено в Общих положениях КМСАВУ.

2. Целью КМСАВУ является разработка системы Международных стандартов, которая будет принята по всему миру. Члены КМСАВУ действуют в интересах общества в целом и глобальной бухгалтерской профессии. В результате, позиция членов КМСАВУ по какому-либо вопросу может противоречить практике, принятой в их стране или фирме, или не соответствовать позиции, занятой теми, кто выдвинул их на членство в КМСАВУ

Стандарты и положения КМСАВУ

3. Стандарты и положения КМСАВУ регулируют аудит, обзор, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам, предоставляемые в соответствии с Международными стандартами. Они не имеют превалирующего значения над местными законами или нормативными актами, которые регулируют аудит исторической финансовой отчетности или соглашения по выражению уверенности по прочей информации в какой-либо определенной стране, и которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае если местные законы или нормативные акты отличаются либо противоречат Стандартам КМСАВУ по какому-либо вопросу, соглашение, выполняемое в соответствии с местными законами или нормативными актами, автоматически не будет соответствовать Стандартам КМСАВУ. Профессиональный бухгалтер не должен заявлять о соответствии Стандартам

КМСАВУ, если только он полностью не выполняет требования всех Стандартов КМСАВУ, применимых к какому-либо конкретному соглашению.

Полномочия Международных стандартов, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

4. Международные стандарты аудита (МСА) должны применяться в отношении аудита исторической финансовой информации.

5. Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) должны применяться в отношении обзора исторической финансовой информации.

6. Международные Стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ) должны применяться в отношении соглашений по выражению уверенности по вопросам, отличным от исторической финансовой информации.

7. Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) должны применяться в отношении соглашений по компиляции информации, выполнению согласованных процедур и соглашений по прочим сопутствующим услугам в соответствии с определениями данных терминов, установленными КМСАВУ.

8. МСА, МССО, МССВУ и МСССУ в совокупности упоминаются как Стандарты соглашений КМСАВУ.

9. Международные стандарты контроля качества (МСКК) должны применяться в отношении всех услуг, попадающих под действие Стандартов соглашений КМСАВУ.

Международные стандарты аудита[1]

10. МСА составлены в контексте аудита финансовой отчетности[2], который проводится независимым аудитором[3]. Они должны быть

---

[1] Термины и понятия, используемые в данном Предисловии, поясняются далее по тексту МСА, в частности, в [предлагаемом] МСА 200 (Пересмотренном и предложенном в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

адаптированы, по мере необходимости, к сложившейся ситуации при применении к аудиту другой исторической финансовой информации.

11. Цель аудита финансовой отчетности состоит в том, чтобы предоставить аудитору возможность выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Это делается с целью повышения степени уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. МСА, в своей совокупности, обеспечивают стандарты для работы аудитора при достижении этой цели.

12. При проведении аудита общая цель аудитора состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, и предоставить отчет (заключение) по финансовой отчетности в соответствии с результатами аудита. Во всех случаях, когда эта общая цель не была достигнута или не может быть достигнута, МСА требуют, чтобы аудитор модифицировал аудиторское мнение соответственно или отказался от выполнения соглашения.

13. Аудитор должен применять все МСА, которые уместны для данного аудита. МСА является уместным в случае, когда МСА являются действующим и обстоятельства, рассматриваемые таким МСА, существуют.

14. МСА регламентируют общие обязанности аудитора, а также рассмотрение аудитором дальнейших вопросов, связанных с выполнением таких обязанностей в отношении конкретных аспектов аудита. Каждый МСА содержит цели и требования, а

---

[2] Если нет иных указаний, термин «финансовая отчетность» означает финансовую отчетность, содержащую историческую финансовую информацию.

[3] Далее по тексту упоминается как «аудитор».

также предоставляет соответствующее руководство в форме руководства по применению или другого пояснительного материала. Стандарт также может содержать вводный материал, который обеспечивает контекст, играющий значительную роль в надлежащем понимании МСА, а также определения. Поэтому необходимо изучить весь текст МСА для обеспечения надлежащего понимания и применения его требований.

Цели МСА

15. Каждый МСА содержит цель или цели, которые обеспечивают контекст, в котором установлены требования МСА. Аудитор должен стремиться достичь этих целей, принимая во внимание взаимосвязи между МСА. С этой целью аудитор использует цели, чтобы вынести суждение о том, было ли, при условии выполнения требований МСА, получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в контексте общей цели аудитора. В случае если какая-либо индивидуальная цель не была достигнута или не может быть достигнута, аудитор должен решить, препятствует ли это достижению общей цели аудитора.

Требования

16. Требования каждого МСА содержатся в отдельном разделе и выражаются с использованием слова «должен». Аудитор применяет требования в контексте прочего материала, включенного в МСА.

17. Аудитор выполняет требования МСА во всех случаях, когда они являются уместными при сложившихся обстоятельствах аудита. В исключительных обстоятельствах, однако, аудитор может счесть необходимым отступить от соответствующего требования посредством выполнения альтернативных аудиторских процедур, чтобы достичь цели такого требования. Необходимость отступить от соответствующего требования, согласно ожиданиям, возникнет лишь тогда, когда требуется выполнение какой-либо определенной процедуры, а в конкретных обстоятельствах аудита такая процедура была бы неэффективна.

18. Требование не является уместным только в тех случаях, когда: МСА не является уместным; или предполагаемые обстоятельства не применяются, потому что требование является условным, а соответствующие условие не существует. Аудитор не обязан выполнять требование, которое не является уместным в сложившихся обстоятельствах аудита; это не составляет отступление от требования.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

19. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА, являются неотъемлемой частью МСА, поскольку они дают дальнейшие разъяснения и руководство, необходимые для выполнения требований МСА, наряду с вводной информацией о вопросах, рассматриваемых в МСА. Они могут включать примеры процедур, некоторые из которых аудитор может счесть уместными в сложившейся ситуации. Такое руководство, однако, не расценивается как требование.

20 Приложения, которые являются частью руководства по применению и прочего пояснительного материала, являются неотъемлемой частью МСА. Цель и назначение приложений объясняются в основной части соответствующего МСА или в названии самого приложения и введении к нему.

Вводный материал и определения

21. Вводный материал может включать, сообразно необходимости, такие вопросы как объяснение цели и области применения МСА, включая, взаимоотношения соответствующего МСА с другими МСА; предмет изучения МСА; определенные ожидания от аудитора и других лиц; и контекст, в котором установлен МСА.

22. МСА может включать, в отдельном разделе под заголовком «Определения», описание значений, приписанных определенным терминам в целях МСА. Определения предоставлены с целью содействия в последовательном применении и интерпретации МСА, и не с целью доминирования над определениями, которые

могут быть установлены в других целях, независимо от того, установлены ли они законодательством, нормативными актами, или каким-либо иным образом. Если нет иных указаний, такие термины имеют одинаковое значение во всех МСА. Глоссарий терминов в данном Сборнике содержит полный список терминов, определения которых представлены в МСА. Он также включает описания других терминов, которые встречаются в МСА, с целью содействия в общей, последовательной интерпретации и переводе.

Международные стандарты контроля качества

23. МСКК составлены для применения фирмами в отношении всех предоставляемых ими услуг, подпадающих под определение Стандартов соглашений КМСАВУ. Полномочия МСКК изложены во введении к МСКК.

Другие Международные стандарты

24. Международные стандарты, идентифицированные в параграфах 5-7, содержат основные принципы и обязательные процедуры (выделенные полужирным шрифтом и словом «следует»), а также соответствующее руководство в форме пояснительных и иных материалов, включая приложения. Основные принципы и обязательные процедуры должны истолковываться и применяться в контексте пояснительных и иных материалов, которые представлены в руководстве по их применению. Поэтому необходимо изучить весь текст Стандарта, чтобы понять и применять основные принципы и обязательные процедуры.

25. Основные принципы и обязательные процедуры Стандарта должны быть применены во всех случаях, когда они являются уместными в сложившихся обстоятельствах соглашения. В исключительных обстоятельствах, однако, профессиональный бухгалтер может счесть необходимым отступить от соответствующей обязательной процедуры, чтобы достичь цели такой процедуры. Когда возникает такая ситуация, профессиональный бухгалтер обязан задокументировать то, каким образом выполненные

альтернативные процедуры достигают цели обязательной процедуры и причины такого отступления, если они не являются очевидными. Необходимость отступить от соответствующей обязательной процедуры, с которой столкнулся профессиональный бухгалтер, согласно ожиданиям, возникнет лишь тогда, когда такая процедура была бы неэффективна в определенных обстоятельствах соглашения.

26. Приложения, которые составляют часть руководства по применению, являются неотъемлемой частью Стандарта. Цель и назначение приложений объясняются в основной части соответствующего МСА или в названии самого приложения и введении к нему.

Профессиональное суждение

27. Характер Международных стандартов требует, чтобы профессиональный бухгалтер выносил профессиональное суждение при их применении.

Область применения Международных стандартов

28. Область применения, дата вступления в силу и любые ограничения в применении какого-либо Международного стандарта четко прописаны в тексте Стандарта. Если нет иных указаний в Международном стандарте, профессиональному бухгалтеру разрешается применять Международный стандарт до даты вступления в силу, указанной в Стандарте.

29. Международные стандарты применяются в отношении субъектов государственного сектора. Дополнительные аспекты, характерные для субъектов государственного сектора, включены, сообразно обстоятельствам, в:

    (а) Текст Международного стандарта в случае с МСА и МСКК; или

    (б) Раздел «Применение в государственном секторе» (ПГС), расположенный в конце других Международных стандартов.

Полномочия Положений об аудиторской практике, опубликованных Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

30. Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) разработаны, чтобы предоставить пояснительное руководство и практическую помощь профессиональным бухгалтерам при внедрении МСА, а также содействовать в распространении передовой практики. Положения о международной практике соглашений по обзору (ПМПСО), Положения о международной практике соглашений по выражению уверенности (ПМПСВУ) и Положения о международной практике соглашений по сопутствующим услугам (ПМПССУ) выпущены с аналогичной целью внедрения МССО, МССВУ и МСССУ, соответственно.

31. Профессиональные бухгалтеры должны ознакомиться с Положениями о практике, применимыми к конкретному соглашению, и принимать их во внимание в работе над таким соглашением. Профессиональный бухгалтер, который не учитывает и не применяет руководство, включенное в соответствующем Положении о практике, должен быть готов объяснить, как были выполнены:

    (а) Требования МСА; или

    (б) Основные принципы и обязательные процедуры других Стандартов соглашений КМСАВУ, рассматриваемые в соответствующем Положении о практике.

Другие документы, опубликованные Комитетом по международным стандартам аудита и выражения уверенности

32. Другие документы, например, Документы для обсуждения, публикуются [4] с целью инициирования обсуждений или дебатов по вопросам аудита, обзора, выражении уверенности, и сопутствующих услуг, а также вопросам контроля качества, влияющим на бухгалтерскую профессию; представления выводов или описания аспектов, связанных с аудитом, обзором, выражением уверенности, и сопутствующими услугами, а также аспектов контроля качества, влияющих на бухгалтерскую профессию. Такие документы не устанавливают основные принципы или обязательные процедуры, которые необходимо применять в ходе аудита, обзора, выполнения прочих соглашений о выражении уверенности или оказания сопутствующих услуг.

Язык

33. Единственным официальным текстом проекта, выставленного на обсуждение, Международного стандарта, Положения о практике или какого-либо другого документа считается текст, опубликованный КМСАВУ на английском языке.

---

[4] Председатель КМСАВУ назначает рабочую группу, состоящую из четырех членов КМСАВУ, по рассмотрению проекта, которые решают, обладает ли проект такими достоинствами, которые позволяют включить его в официальные публикации КМСАВУ. Проект документа может поступить из любого источника, и КМСАВУ не всегда инициирует или подготавливает такие документы. Если рабочая группа считает, что документ достаточно содержателен, она рекомендует КМСАВУ опубликовать и включить этот документ в список официальных публикаций.

ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ [1]

Данный Глоссарий терминов содержит определения терминов, встречающиеся в тексте предложенных в новой редакции и пересмотренных и предложенных в новой редакции Международных стандартов аудита (МСА), включенных в эту часть сборника. Что касается терминов, определение которых не включено в данный Глоссарий, обратитесь к Глоссарию терминов в разделе по Стандартам аудита, обзора, выражения уверенности, и сопутствующих услуг Части I сборника.

После завершения проекта «Ясность» данный Глоссарий терминов будет включать все термины, определение которых представлено в предложенных в новой редакции или пересмотренных и предложенных в новой редакции МСА. Полный Глоссарий терминов будет включен в сборник 2009 года выпуска.

Расчетная оценка (Accounting estimate) – приближенное значение денежной величины при отсутствии точного способа её измерения. Этот термин используется для величин, оцениваемых по справедливой стоимости, в случае неопределенности оценки, а также других величин, которые требуют оценки.

Утверждения (Assertions) – представления руководства субъекта, сделанные в явной или неявной форме, которые заключены в финансовую отчетность и используются аудитором при рассмотрении различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти.

Аудиторская документация (Audit documentation) – письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, и заключений, сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

---

[1] В случае с субъектами государственного сектора термины, представленные в настоящем глоссарии, должны трактоваться как их эквиваленты в государственном секторе.

В случае с бухгалтерскими терминами, определение которых не представлено в публикациях Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности, необходимо обратиться к Глоссарию терминов, опубликованному Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Аудиторский файл (Audit file) – одна или более папок или других носителей информации, в физической или электронной форме, содержащих записи, которые составляют аудиторскую документацию по конкретному соглашению.

Точечная оценка аудитора или диапазон аудитора (Auditor's point estimate or auditor's range) – сумма, или диапазон сумм, соответственно, установленный на основе аудиторского доказательства для использования при оценке точечной оценки руководства субъекта.

Предпринимательский риск (Business risk) – риск, связанный со значительными условиями, событиями, обстоятельствами, действиями или бездействием, которые могут оказать неблагоприятное влияние на способность субъекта достичь своих целей и реализовать свои стратегии, или связанный с постановкой неадекватных целей и принятием неадекватных стратегий.

Компонент (Component) – субъект или вид хозяйственной деятельности, по которому руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, которая должна быть включена в финансовую отчетность группы.

Аудитор компонента (Component auditor) – аудитор, который, по требованию команды по проекту группы, выполняет работу над финансовой информацией, связанной с компонентом, в целях аудита группы.

Руководство компонента (Component management) - руководство, отвечающее за подготовку финансовой информации компонента.

Существенность компонента (Component materiality) – уровень существенности для компонента, определенный командой по проекту группы.

Неопределенность оценки (Estimation uncertainty) – недостаточная точность измерения, присущая расчетной оценке и соответствующим раскрытиям.

Опытный аудитор (*Experienced auditor*) – физическое лицо (сотрудник аудиторской фирмы или привлеченный эксперт), обладающее практическим опытом проведения аудита и разумным пониманием:

(а) Процессов аудита;

(б) МСА и применимых требований законодательства и регулирующих органов;

(в) Бизнес среды, в которой ведет свою деятельность субъект; и

(г) Вопросов аудита и представления финансовой отчетности, связанных с отраслью субъекта.

Мошенничество (Fraud) – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников, или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества.

Факторы риска мошенничества (*Fraud risk factors)* – события или условия, которые указывают на стимул или давление, вынуждающее совершить мошенничество или предоставить возможность совершения мошенничества.

Группа (Group) – все компоненты, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы. У группы всегда есть более одного компонента.

Аудит группы(Group audit) – аудит финансовой отчетности группы.

Мнение по аудиту группы (Group audit opinion) – мнение по аудиту финансовой отчетности группы.

Партнер по проекту группы (Group engagement partner) – партнер или другое лицо в аудиторской фирме, которое отвечает за соглашение по аудиту группы и его выполнение, а также за аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности группы, который выпускается от имени фирмы. Если аудит группы проводится совместными аудиторами, совместные партнеры по проекту и их команды по проекту все вместе составляют партнера по проекту группы и команду по проекту группы.

Команда по проекту группы (Group engagement team) – партнеры, включая партнера по проекту группы, и штат, которые устанавливают общую стратегию аудита группы, поддерживают связь с аудиторами компонентов, выполняют работу по консолидации, и оценивают

выводы, сделанные, исходя из аудиторского доказательства, которое используется как основа для формирования мнения относительно финансовой отчетности группы.

Финансовая отчетность группы (Group financial statements) – финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одного компонента. Термин «финансовая отчетность группы» также относится к комбинированной финансовой отчетности, объединяющей финансовую информацию, подготовленную компонентами, которые не имеют материнской компании, но находятся под общим контролем.

Руководство группы (Group management) – руководство, отвечающее за подготовку и представление финансовой отчетности группы.

Система контроля группы (Group-wide controls) – система контроля, связанная с финансовой отчетностью, разработанная, внедренная и поддерживаемая руководством группы.

Противоречие (Inconsistency) – другая информация, которая противоречит информации, содержащейся в аудированной финансовой отчетности. Существенное противоречие может поставить под сомнение выводы аудитора, сделанные, исходя из аудиторского доказательства, полученного ранее, и, возможно, основу, которая использовалась для формирования мнения аудитора относительно финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля (Internal control) – процессы, разработанные, осуществляемые и поддерживаемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством и прочим персоналом субъекта, с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, а также соответствия применимому законодательству и нормативным актам. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или более компонентов системы внутреннего контроля.

Руководство субъекта (Management) – лицо(а), отвечающее за управление операционной деятельностью субъекта. Для некоторых субъектов в некоторых юрисдикциях в состав руководства входят все или часть лиц, наделенных руководящими полномочиями, например,

исполнительные члены правления или собственник-управляющий. Руководство субъекта отвечает за подготовку финансовой отчетности под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, и в некоторых случаях руководство субъекта также отвечает за утверждение[2] финансовой отчетности субъекта (в других случаях эта обязанность возлагается на лица, наделенные руководящими полномочиями).

Предвзятость руководства субъекта (Management bias) – несоблюдение руководством субъекта нейтралитета при подготовке и представлении информации.

Точечная оценка руководства субъекта (Management's point estimate) – сумма, выбранная руководством субъекта для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве расчетной оценки.

Искажение факта (Misstatement of fact) – Другая информация, не связанная с вопросами, изложенными в аудированной финансовой отчетности, которая была изложена или представлена неверно. Существенное искажение факта может подорвать доверие к документу, содержащему аудированную финансовую отчетность.

Прочая информация (Other information) – финансовая и нефинансовая информация (кроме финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения) по ней), которая включена согласно законодательству, нормативным актам или обычаям в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по ней.

Исход расчетной оценки (Outcome of an accounting estimate) – фактическая денежная сумма, которая была получена в результате разрешения лежащих в основе операций, событий, или условий, ответом на которые послужила такая расчетная оценка.

---

[2] Как описано в параграфе [A43] [предлагаемого] МСА 700 (Предложенного в новой редакции) «Отчет (заключение) независимого аудитора по финансовой отчетности общего назначения», ответственность за утверждение в данном контексте означает полномочия сделать вывод о том, что все отчеты, которые составляют финансовую отчетность, включая примечания к ним, были подготовлены.

Процедуры по оценке риска (Risk assessment procedures) – аудиторские процедуры, выполняемые для получения знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью выявления и оценки риска существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

Значительный компонент (Significant component) – компонент, выявленный командой по проекту группы, (а) который сам по себе является значимым с финансовой точки зрения для группы, или (б) который, вследствие его специфического характера или обстоятельств, с большой степенью вероятности повлечет существенные риски существенных искажений финансовой отчетности группы.

Значительный риск (Significant risk) – выявленный и оцененный риск существенных искажений, который, по мнению аудитора, требует особого внимание при проведении аудита.

Процедура проверки по существу (Substantive procedure) – аудиторская процедура, разработанная с целью обнаружения существенных искажений на уровне утверждений. Процедуры проверки по существу включают:

(а) Детальные тесты (классов операций, сальдо счетов, и раскрытий); и

(б) Аналитические процедуры (по существу).

Тест средств контроля (Test of controls) – аудиторская процедура, разработанная с целью оценки эффективности функционирования средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне утверждений.

Лица, наделенные руководящими полномочиями (Those charged with governance) – лицо (а) или организация (и) (например, организации, выполняющие функции доверительного управляющего), отвечающие за надзор над стратегическим направлением субъекта и обязательствами, связанными с представлением отчетности субъекта. Это включает надзор за процессом подготовки финансовой отчетности. Для некоторых субъектов в некоторых юрисдикциях в состав лиц, наделенных руководящими полномочиями, входит управленческий персонал, например, исполнительные члены органов управления

субъекта, работающего в государственном или частном секторе, или собственник-управляющий. В некоторых случаях лица, наделенные руководящими полномочиями, отвечают за утверждение[3] финансовой отчетности субъекта (в других случаях эта обязанность возлагается на руководство субъекта).

[3] См. сноску 2.

ПРЕДЛОЖЕННЫЕ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ И ПЕРЕСМОТРЕННЫЕ И ПРЕДЛОЖЕННЫЕ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ СТАНДАРТЫ АУДИТА

СОДЕРЖАНИЕ

Страница

230 Аудиторская документация (Предложено в новой редакции).....25

240 Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности (Предложено в новой редакции)……..46

260 Обмен информации с лицами, наделенными руководящими полномочиями (Пересмотрено и предложено в новой редакции)……....116

300 Планирование аудита финансовой отчетности (Предложено в новой редакции)……....155

315 Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды (Предложено в новой редакции)……..174

330 Действия аудитора в ответ на оцененные риски (Предложено в новой редакции)…….252

540 Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий (Пересмотрено и предложено в новой редакции)……285

ПРЕДЛОЖЕННЫЕ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ И ПЕРЕСМОТРЕННЫЕ И ПРЕДЛОЖЕННЫЕ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ СТАНДАРТЫ АУДИТА

СОДЕРЖАНИЕ

Страница

600 Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)
(Пересмотрено и предложено в новой редакции)……....359

720 Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность
(Предложено в новой редакции)……436

Чтобы ознакомиться с проектом «Ясность» Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (КМСАВУ) и скачать предложенные в новой редакции или пересмотренные и предложенные в новой редакции МСА, выпущенные после 31 декабря 2007 года, а также с проектами, выставленными на обсуждение, посетите веб-сайт КМСАВУ по адресу: http://www.iaasb.org.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 230
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

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

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение

Области применения данного МСА……1-3

Дата вступления в силу…… 4

Цель …….. 5

Определения 6

Требования

Своевременная подготовка аудиторской документации..... …….. 7

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученного аудиторского доказательства..... 8-13

Компиляция аудиторского файла……14-16

Руководство по применению и пояснительный материал

Своевременная подготовка аудиторской документации……A1

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученного аудиторского доказательства…….....A2-A20

Компиляция аудиторского файла……....A21-A24

Приложение: Специфические требования к аудиторской документации, изложенные в других МСА

Международный стандарт аудита (МСА) 230 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская документация» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Область применения данного МСА

1. Этот Международный стандарт аудита (МСА) посвящен обязанности аудитора подготавливать аудиторскую документацию по аудиту финансовой отчетности. Стандарт должен быть адаптирован по мере необходимости к сложившимся обстоятельствам в случае аудита другой исторической финансовой информации. Приложение содержит список других МСА, которые содержат определенные требования к документации и руководство по её подготовке. Требования к подготовке документации, содержащиеся в других МСА, не ограничивают применение данного МСА. Законодательство или нормативные акты могут устанавливать дополнительные требования к документации.

1.1 Характер и цели аудиторской документации

2. Аудиторская документация, которая отвечает требованиям данного МСА и специфическим требованиям к документации, содержащимся в других МСА, обеспечивает:
   (а) Доказательство того, что аудитор обладает основой для заключения о достижении общей цели аудитора; и
   (б) Доказательство того, что аудит был запланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов.
3. Аудиторская документация служит целому ряду дополнительных целей, включая:
   - Помощь команде по проекту при планировании и выполнении аудита.
   - Помощь членам команды по проекту, отвечающим за надзор, при направлении и контроле аудиторской работы, а также при выполнении их обязанностей по обзору в соответствии с [предлагаемым] МСА 220 (Предложенным в новой редакции).[1]

[1] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности», параграфы [14-17].

- Предоставление команде по проекту возможности представить отчет о своей работе.
- Сохранение записей о вопросах, которые не теряют свою значимость для будущих аудитов.

- Предоставление возможности проведения контрольных обзоров и проверок качества в соответствии с [предлагаемым] МСКК 1 (Предложенным в новой редакции).[2]
- Предоставление возможности проведения внешних проверок в соответствии с применимыми требованиями законодательства, регулирующих органов или другими требованиями.

Дата вступления в силу

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

Цель

5. Цель аудитора состоит в том, чтобы подготовить документацию, которая обеспечивает:
   (а) Достаточное и надлежащее письменное отражение основы для аудиторского отчета (заключения); и
   (б) Доказательство того, что аудит был запланирован и выполнен в соответствии с МСА и применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов.

Определения

6. В целях МСА следующие термины имеют значение, указанное ниже:
   (а) Аудиторская документация – письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных

---

[2] [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам», параграфы [41, 43-45, и 55-56].

аудиторских доказательств, и заключений, сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

(б) Аудиторский файл – одна или более папок или других носителей информации, в физической или электронной форме, содержащих записи, которые составляют аудиторскую документацию по конкретному соглашению.

(в) Опытный аудитор – физическое лицо (работающее в аудиторской фирме или привлеченное со стороны), обладающее практическим опытом проведения аудита и разумным пониманием:

(i) Процессов аудита;

(ii) МСА и применимых требований законодательства и регулирующих органов;

(iii) Бизнес среды, в которой ведет свою деятельность субъект; и

(iv) Вопросов аудита и представления финансовой отчетности, связанных с отраслью субъекта.

Требования

Своевременная подготовка аудиторской документации

7. Аудитор должен подготавливать аудиторскую документацию на своевременной основе. (См. Параграф А1)

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученного аудиторского доказательства

Форма, содержание и масштаб аудиторской документации

8. Аудитор должен подготовить аудиторскую документацию, которая является достаточной, чтобы позволить опытному аудитору, который ранее не был связан с данным аудитом, понять: (См. Параграфы А2-А5, А16-А17)

(а) Характер, сроки и масштаб аудиторских процедур, выполненных с целью обеспечения соответствия

требованиям МСА и применимым требованиям законодательства и регулирующих органов; (См. Параграфы А6-А7)

(б) Результаты выполненных аудиторских процедур и полученное аудиторское доказательство; и

(в) Значительные вопросы, возникающие в ходе аудита, заключения, сделанные по ним, а также значительные профессиональные суждения, полученные в ходе подготовки таких заключений. (См. Параграфы А8-А11)

9. При документировании характера, сроков и масштаба выполненных аудиторских процедур, аудитор должен указать:

(а) Отличительные особенности определенных статей или вопросов, которые были протестированы; (См. Параграф А12)

(б) Кто выполнил аудиторскую работу и даты, когда такая работа была завершена; и

(в) Кто проводил обзор выполненной аудиторской работы, даты и масштаб такого обзора. (См. Параграф А13)

10. Аудитор должен задокументировать обсуждения значительных вопросов с руководством субъекта, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими лицами, включая характер значительных вопросов, по которым проводилось обсуждение, а также когда и с кем проводились обсуждения. (См. Параграф А14)

11. Если аудитор обнаружил информацию, которая противоречит окончательному заключению аудитора по какому-либо значительному вопросу, аудитор должен задокументировать, как аудитор разрешил такое противоречие. (См. Параграф А15)

<u>Отступление от обязательного требования</u>

13. Если при исключительных обстоятельствах аудитор сочтет необходимым отступить от обязательного требования МСА, то аудитор должен задокументировать, каким образом выполненные альтернативные аудиторские процедуры достигают цели такого требования, а также причины отступления. (См. Параграфы А18-А19)

Вопросы, возникающие после даты аудиторского отчета (заключения)

13. Если при исключительных обстоятельствах аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или делает новые выводы после даты аудиторского отчета (заключения), аудитор должен задокументировать: (См. Параграф А20)
    (а) Обстоятельства, с которыми он столкнулся;
    (б) Новые или дополнительные аудиторские процедуры, которые были выполнены, аудиторское доказательство, которое было получено, и выводы, которые были сделаны, а также их влияние на аудиторский отчет (заключение); и
    (в) Когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.

Компиляция окончательного аудиторского файла

14. Аудитор должен собрать аудиторскую документацию в аудиторском файле и завершить административный процесс компиляции окончательного аудиторского файла на своевременной основе после даты аудиторского отчета (заключения). (См. Параграфы А21-А22)
15. После того, как компиляция окончательного аудиторского файла была завершена, аудитор не должен удалять или отказываться от аудиторской документации какого бы то ни было характера до окончания срока её хранения. (См. Параграф А23)
16. При обстоятельствах, кроме тех, которые предусмотрены в параграфе 13, когда аудитор считает необходимым модифицировать существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после того, как была завершена компиляция окончательного аудиторского файла, аудитор должен, независимо от характера модификаций или дополнений, задокументировать: (См. Параграф А24)
    (а) Конкретные причины для их внесения; и
    (б) Когда и кем они были сделаны и проверены.

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Своевременная подготовка аудиторской документации (См. Параграф 7)

A1. Подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации на своевременной основе способствует повышению качества аудита и облегчает эффективный обзор и оценку полученного аудиторского доказательства и сделанных выводов до составления аудиторского отчета (заключения). Документация, подготовленная после выполнения аудиторской работы, вероятно, будет менее точной, чем документация, подготовленная в ходе выполнения такой работы.

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученного аудиторского доказательства

***Форма, содержание и масштаб аудиторской документации* (См. Параграф 8)**

A2. Форма, содержание и масштаб аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- Размер и сложность организационной структуры субъекта.
- Характер аудиторских процедур, которые должны быть выполнены.
- Выявленные риски существенных искажений.
- Значимость полученного аудиторского доказательства.
- Характер и масштаб выявленных отклонений.
- Необходимость задокументировать заключение или основу для заключения, которые не становятся очевидными при документировании выполненной работы или полученного аудиторского доказательства.
- Используемая методология и инструменты аудита.

A3. Аудиторская документация может быть записана на бумажных, электронных, или других носителях. Примеры аудиторской документации включают:

- Программы аудита.

- Анализы.
- Меморандумы по возникшим вопросам.
- Обзоры значительных вопросов.
- Письма-подтверждения и представления.
- Контрольные листы.
- Корреспонденция (включая электронную почту) по значительным вопросам.

Выдержки или копии записей субъекта (например, из значительных и специфических контрактов и соглашений) могут быть включены в аудиторскую документацию. В то же время аудиторская документация не может заменить бухгалтерские записи субъекта.

A4. У аудитора нет необходимости включать в аудиторскую документацию замененные проекты рабочих документов и финансовой отчетности, примечания, которые отражают неполные или предварительные размышления, предыдущие копии документов, в которых были исправлены типографские или какие-либо другие ошибки, и дубликаты документов.

A5. Устные объяснения аудитора сами по себе не являются адекватным подтверждением выполненной аудитором работы или сделанного аудитором заключения, но могут использоваться, чтобы объяснить или разъяснить информацию, содержащуюся в аудиторской документации.

Документирование выполнения требований МСА (См. Параграф 8 (а))

A6. В принципе, соблюдение требований данного МСА обеспечит достаточность и надлежащий характер аудиторской документации при данных обстоятельствах. Другие МСА содержат специфические требования к документации, которые имеют своей целью разъяснение применения данного МСА в конкретных обстоятельствах таких других МСА. Специфические требования, предъявляемые к документации другими МСА, не ограничивают применение данного МСА. Кроме того, отсутствие каких-либо

требований к документации в любом конкретном МСА не означает, что выполнение требований такого МСА не приведет к подготовке соответствующей документации.

A7. Аудиторская документация обеспечивает доказательство того, что аудит выполняет требования МСА. Однако, у аудитора нет ни необходимости, ни возможности документировать каждый рассматриваемый вопрос или профессиональное суждение, сделанное в ходе аудита. Далее, у аудитора нет необходимости отдельно документировать (как, например, в контрольном листе) соблюдение таких требований, выполнение которых продемонстрировано документами, включенными в аудиторский файл. Например:

- Существование надлежащим образом задокументированного плана аудита демонстрирует факт планирования аудита аудитором.
- Существование подписанного письма-соглашения в аудиторском файле демонстрирует, что аудитор согласовал условия соглашения по аудиту с руководством субъекта или, сообразно обстоятельствам, лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Аудиторский отчет (заключение), содержащий мнение с соответствующими оговорками демонстрирует, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговорками при данных обстоятельствах, определенное в МСА.
- Что касается требований, которые применяются в целом по ходу аудита, существует целый ряд способов продемонстрировать их соблюдение в аудиторском файле:
    - Например, не существует какого-либо единственного способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Однако аудиторская документация может обеспечить доказательство соблюдения аудитором принципа профессионального скептицизма в соответствии с МСА. Такое доказательство может включать конкретные

процедуры, выполненные, чтобы подтвердить ответы руководства субъекта на запросы аудитора.

- Аналогичным образом, доказательство того, что партнер по проекту принял на себя ответственность за руководство, контроль и выполнение аудита в соответствии с МСА, может быть представлено многими способами в рамках аудиторской документации. Такие способы могут включать документирование своевременного привлечения партнера по проекту к таким аспектам аудита, как участие в обсуждениях командой по аудиту, требуемых МСА 315 (Предложенным в новой редакции).[3]

<u>Документирование значительных вопросов и соответствующих значительных профессиональных суждений (См. Параграф 8 (в))</u>

A8. Оценка значимости вопроса требует объективного анализа фактов и обстоятельств. Среди примеров значительных вопросов можно отметить:

- Вопросы, которые приводят к возникновению значительных рисков (как описано в МСА 315 (Предложенном в новой редакции[4])).
- Результаты аудиторских процедур, указывающих на (а) то, что финансовая отчетность может быть существенно искажена, или (б) необходимость пересмотреть предыдущую оценку рисков существенных искажений аудитором и действия аудитора в ответ на такие риски.
- Обстоятельства, которые причиняют аудитору значительные трудности при применении необходимых аудиторских процедур.

---

[3] МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды», параграф 10.

[4] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 4(д).

- Выводы, которые могут привести к модификации аудиторского мнения или включению пояснительного параграфа в аудиторский отчет (заключение).

A9. Важным фактором при определении формы, содержания и масштаба аудиторской документации по значительным вопросам является степень профессионального суждения, вынесенного аудитором при выполнении работы и оценке результатов. Документирование сделанных профессиональных суждений, в случае их значимости, служит для объяснения заключений аудитора и подкрепления качества суждения. Такие вопросы представляют особый интерес для лиц, отвечающих за обзор аудиторской документации, включая тех, кто выполняет последующие аудиты, при рассмотрении вопросов, которые сохранили свою значимость (например, при выполнении ретроспективного обзора расчетных оценок).

A10. В качестве примеров обстоятельств, когда в соответствии с параграфом 8 надлежит подготовить аудиторскую документацию, касающуюся использования профессионального суждения, можно привести следующие ситуации, при условии значимости вопросов и суждений:

- Обоснование заключения аудитора, когда требованием предусмотрено, что аудитор «должен рассмотреть» определенную информацию или факторы, и такое рассмотрение является значительным в контексте конкретного соглашения.
- Основа для заключения аудитора о разумности областей субъективных суждений (например, разумности значительных расчетных оценок).
- Основа для заключений аудитора о подлинности документа, когда дальнейшее исследование (такое как привлечение эксперта в соответствующей области или использование процедур подтверждения) предпринято в ответ на условия, идентифицированные в ходе аудита, которые заставили аудитора усомниться в подлинности документа.

A11. Аудитор может счесть полезным подготовить и сохранить, как часть аудиторской документации, обзор (иногда называемый меморандум о выполненной работе), описывающий значительные вопросы, выявленные в ходе аудита, а также пути их решения, или включающий перекрестные ссылки на другую, уместную при данных обстоятельствах, подтверждающую аудиторскую документацию, в которой содержится такая информация. Такие обзоры могут облегчить проведение эффективных и результативных обзоров и проверок аудиторской документации, в особенности, в отношении больших и сложных проектов. Далее, подготовка такого обзора может помочь аудитору при рассмотрении значительных вопросов. Это также может помочь аудитору при рассмотрении, в свете выполненных аудиторских процедур и сделанных заключений, вопроса о том, есть ли такая цель какого-либо отдельного, уместного при данных обстоятельствах МСА, которая не была достигнута аудитором или которую аудитор не может достичь, и которая препятствует тому, чтобы аудитор достиг своей общей цели.

Идентификация конкретных тестируемых статей и вопросов, а также лица, отвечающего за подготовку, и лица, отвечающего за обзор **(См. Параграф 9)**

A12. Документирование определяющих характеристик служит нескольким целям. Например, оно позволяет команде по проекту подготовить отчет о своей работе и облегчает рассмотрение всех отклонений и противоречий. Определяющие характеристики варьируются в зависимости от характера аудиторской процедуры и тестируемой статьи или вопроса. Например:

- При детальном тестировании заказов на закупку, подготовленных субъектом, аудитор может выбрать документы для тестирования по дате и уникальным номерам заказов на закупку.
- При выполнении процедур, требующих выбора или обзора всех статей, превышающих определенную сумму, из выбранной совокупности, аудитор может задокументировать

масштаб процедуры и определение совокупности (например, все журнальные проводки свыше определенной суммы из регистра учета).

- При выполнении процедур, требующих систематической выборки из совокупности документов, аудитор может выделить выбранные документы, указав их источник, точку отсчета и интервал выборки (например, систематическая выборка отгрузочных отчетов из комплекта отгрузочных документов за период с 1 апреля по 30 сентября, начиная с отчета под номером 12345 и выбором каждого 125-го отчета).
- При выполнении процедур, требующих проведения опроса определенного персонала субъекта, аудитор может задокументировать даты опросов, имена и должности персонала субъекта.
- При выполнении процедур наблюдения аудитор может задокументировать наблюдаемый процесс или предмет изучения, имена соответствующих лиц, их обязанности, а также время и место проведенного наблюдения.

A13. [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) требует от аудитора провести обзор выполненной аудиторской работы посредством обзора аудиторской документации. [5] Требование задокументировать, кто проводил обзор выполненной аудиторской работы, не подразумевает требование, чтобы в каждом отдельном рабочем документе было включено доказательство обзора. Требование, однако, означает документирование того, обзор какой аудиторской работы проводился, кто проводил обзор такой работы, и когда был проведен обзор.

---

[5] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграф [16]. [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграф [A12], описывает характер обзора.

***Документирование обсуждений значительных вопросов с руководством субъекта, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими лицами* (См. Параграф 10)**

A14. Документация не ограничивается отчетами, подготовленными аудитором, а, напротив, может включать другие соответствующие записи, такие как протоколы собраний, подготовленные персоналом субъекта и согласованные с аудитором. Другие лица, с которыми аудитор может обсудить значительные вопросы, могут включать прочий персонал субъекта и внешние стороны, такие как лица, предоставляющие профессиональные консультации субъекту.

***Документирование того, как разрешается ситуация с противоречиями* (См. Параграф 11)**

A15. Требование документировать, как аудитор разрешил ситуацию с противоречиями в информации, не подразумевает, что аудитор должен сохранять документацию, которая является некорректной или была заменена.

***Аспекты, характерные для малых субъектов* (См. Параграф 8)**

A16. Аудиторская документация при аудите малого субъекта в целом менее обширна, чем аудиторская документация при аудите более крупных субъектов. Более того, в случае аудита, когда партнер по проекту выполняет всю аудиторскую работу, документация не будет включать вопросы, которые, документируются исключительно, чтобы проинформировать или проинструктировать членов команды по проекту, или обеспечить доказательство проведения обзора другими членами команды (например, не будет необходимости документировать вопросы, касающиеся обсуждений в составе команды или надзора, по причине отсутствия таких вопросов). Однако, партнер по проекту выполняет обязательное требование параграфа 8, предусматривающее подготовку такой аудиторской документации, которая является понятной для опытного аудитора, поскольку обзор аудиторской документации может проводиться внешними сторонами в целях регулирования или каких-либо иных целях.

A17. При подготовке аудиторской документации аудитор малого субъекта может также счесть целесообразным и эффективным отразить различные аспекты аудита в одном документе с перекрестными ссылками на подтверждающие рабочие документы, сообразно обстоятельствам. В качестве примеров вопросов, которые могут быть задокументированы все вместе при аудите малого субъекта, можно указать знание субъекта и его системы внутреннего контроля, общую стратегию аудита и план аудита, существенность, оцененные риски, значительные вопросы, отмеченные в ходе аудита, и сделанные выводы.

***Отступление от обязательного требования* (См. Параграф 12)**

A18. Цели и требования МСА разработаны, чтобы содействовать достижению общей цели аудитора.[6] Соответственно, кроме как при исключительных обстоятельствах, МСА призывают к соблюдению каждого требования, которое является уместным в сложившихся обстоятельствах аудита.

A19. Требование документирования распространяется только на требования, которые являются уместными при сложившихся обстоятельствах. Требование не является уместным[7] только в тех случаях, когда:

(а) МСА не является уместным (например, в случае с продолжающимся соглашением ни одно требование [предлагаемого] МСА 510 (Предложенного в новой редакции)[8] не является уместным); или

(б) Предполагаемые обстоятельства оказались неприменимыми, потому что требование условно, а условие не существует (например, требование модифицировать аудиторское мнение в случае неспособности получить достаточное и надлежащее

---

6 [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», параграфы [23-24].

7 [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [27].

8 [Предлагаемый] МСА 200 (Предложенный в новой редакции) «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо».

аудиторское доказательство, когда такой неспособности нет).

Вопросы, возникающие после даты аудиторского отчета (заключения) ***(См. Параграф 13)***

A20. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета (заключения), но которые уже существовали на такую дате и которые, будь они тогда известны, вероятно, привели бы к внесению изменений и дополнений в финансовую отчетность или к модификации аудиторского мнения в аудиторском отчете (заключении). [9] Соответствующие изменения в аудиторской документации проверяются в соответствии с обязанностями по проведению обзора, предусмотренными [предлагаемым] МСА 220 (Предложенным в новой редакции),[10] при этом партнер по проекту принимает на себя общую ответственность за изменения.

Компиляция окончательного аудиторского файла ***(См. Параграфы 14-16)***

A21. [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции) требует, чтобы фирмы установили политику и процедуры для своевременного завершения компиляции аудиторских файлов[11]. Надлежащий срок, выделяемый для завершения компиляции окончательного аудиторского файла, как правило, не превышает 60 дней после даты аудиторского отчета (заключения)[12].

A22. Завершение компиляции окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения) – это административный процесс, который не подразумевает

---

[9] МСА 560 (Предложенный в новой редакции) «Последующие события», параграф 14.

[10] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграф [15].

[11] [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции), параграф [52].

[12] [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции), параграф [A50].

выполнение новых аудиторских процедур или формирование новых заключений. Однако, могут быть внесены изменения в аудиторскую документацию в ходе компиляции, если они являются административными по своей природе. Можно привести следующие примеры таких изменений:

- Удаление или отказ от замененной документации.
- Сортировка, сопоставление и поперечная ссылка на рабочие документы.
- Утверждение контрольных листов завершения, связанных с процессом формирования файла.
- Документирование полученного аудитором аудиторского доказательства, которое обсуждалось и согласовывалось с соответствующими членами команды по проекту до даты аудиторского отчета (заключения).

A23. [Предлагаемый] МСКК 1 требует, чтобы фирмы установили политику и процедуры для сохранения документации по проекту.[13] Период хранения для соглашений по аудиту обычно не менее пяти лет после даты аудиторского отчета (заключения) или даты аудиторского отчета группы, если таковая наступила позднее.[14]

A24. Примером обстоятельства, когда аудитор может счесть необходимым изменить существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после компиляции файла, служит необходимость разъяснения существующей аудиторской документации, которая возникла в результате комментариев, полученных в ходе контрольных проверок, проводимых внутренними или внешними сторонами.

---

13 [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции), параграф [54].

14 [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции), параграф [A57].

Приложение

(См. Параграф 1)

Специфические требования к аудиторской документации, изложенные в других МСА

Настоящее приложение указывает параграфы в других МСА по состоянию на 31 декабря 2007 года, которые содержат специфические требования к документации. Данный список не является заменой изучения требований, соответствующих руководств по применению, и пояснительного материала, изложенного в таких МСА.

- [Предлагаемый] МСА 210 (Предложенный в новой редакции) «Согласование условий соглашений по аудиту»– параграфы [9-11]
- [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности» – параграфы [26-27]
- МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» – параграфы 44-47
- [Предлагаемый] МСА 250 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора, связанные с законодательством и нормативными актами при аудите финансовой отчетности» – параграф [28]
- МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями» – параграф 19
- МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности» – paragraph 11
- МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» – параграф 33

АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ))

- [Предлагаемый] МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Существенность в планировании и выполнении аудита» – параграф [14]
- МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»– параграфы 29-31
- [Предлагаемый] МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» – параграф [20]
- МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий» – параграф 23
- [Предлагаемый] МСА 550 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Связанные стороны» – параграф [29]
- МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)» – параграф 50

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 240*
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)
ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	
Область применения данного МСА	1-8
Дата вступления в силу	9
Цели	10
Определения	11
Требования	
Профессиональный скептицизм	12-14
Обсуждение с командой по проекту	15
Процедуры по оценке рисков и сопутствующие действия	16-24
Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством	25-27
Ответные действия на риски существенных искажений, вызванные мошенничеством	28-33

* МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий» вызвал необходимость внесение соответствующих изменений и дополнений в данный МСА. См. параграф 460.

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Оценка аудиторского доказательства 34-37

Неспособность аудитора продолжить оказание услуг по соглашению 38

Письменные представления руководства субъекта 39

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями 40-42

Информирование регулирующих и правоохранительных органов 43

Документация 44-47

Руководство по применению и пояснительный материал

Характеристики мошенничества A1-A6

Профессиональный скептицизм A7-A9

Обсуждение с командой по проекту A10-A11

Процедуры по оценке рисков и сопутствующие действия.....A12-A27

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством A28-A32

Ответные действия на риски существенных искажений, вызванные мошенничеством A33-A47

Оценка аудиторского доказательства A48-A52

Неспособность аудитора продолжить оказание услуг по соглашению A53-A56

Письменные представления руководства субъекта A57-A58

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями A59-A63

Информирование регулирующих и правоохранительных органов.....A64-A66

Приложение 1: Примеры факторов риска мошенничества

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Приложение 2: Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Приложение 3: Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества

Международный стандарт аудита (МСА) 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. Данный Международный стандарт аудита (МСА) посвящен обязанностям аудитора касательно мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности. Если говорить точнее, он подробно останавливается на том, как МСА 315 (Предложенный в новой редакции) [33] и МСА 330 (Предложенный в новой редакции) [34] должны применяться в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Характеристика мошенничества

3. Искажения финансовой отчетности могут возникнуть по причине либо мошенничества, либо ошибки. Фактором, отделяющим мошенничество от ошибки, является преднамеренный или непреднамеренный характер действия, которое привело к искажению финансовой отчетности.

3._ Хотя мошенничество – это широкое юридическое понятие, в целях МСА аудитор рассматривает мошенничество, которое вызывает существенное искажение финансовой отчетности. Аудитор имеет дело с двумя видами преднамеренных искажений: искажения, вызванные мошеннической финансовой отчетностью, и искажения, вызванные незаконным присвоением активов. Хотя аудитор может подозревать или, в редких случаях, обнаружить факт совершения мошенничества, аудитор не устанавливает факт совершения мошенничества с юридической точки зрения. (См. Параграфы А1-А6).

---

33 МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

34 МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»

Ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества

4. Основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на лицах, наделенных руководящими полномочиями, и на руководстве субъекта. Очень важно, чтобы руководство субъекта, под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, заняло четкую позицию в отношении предотвращения мошенничества, что может уменьшить вероятность возникновения мошенничества, а также в отношении наказания за мошенничество, что может убедить людей не совершать мошенничество по причине большой вероятности обнаружения и наказания. Активный надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, может усилить стремление руководства субъекта к созданию культуры честности и этического поведения. При выполнении обязательств по надзору лица, наделенные руководящими полномочиями, изучают потенциальные возможности руководства субъекта обойти систему контроля или оказать какое-либо иное неправомерное влияние на процесс представления финансовой отчетности. В качестве примера можно привести попытки руководства субъекта манипулировать доходами с целью оказания влияния на знания аналитиков о прибыльности и результатах деятельности субъекта.

Обязанности аудитора

5. Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, отвечает за получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой. Вследствие внутренних ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с МСА.[35]

---

[35] [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», параграф [A37].

6. Риск необнаружения существенного искажения, возникшего по причине мошенничества, выше риска необнаружения существенного искажения, возникшего по причине ошибки, так как при мошенничестве могут применяться сложные и тщательно организованные схемы для его сокрытия, например, фальсификация, умышленное неотражение операции или намеренное искажение представлений руководства субъекта, предоставленных аудитору. Такое сокрытие может быть еще труднее обнаружить, если оно сопровождается сговором. Сговор может привести аудитора к мнению, что аудиторские доказательства являются убедительными, тогда как на самом деле они являются ложными. Способность аудитора обнаружить мошенничество зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и масштаб манипуляций, степень сговора, относительная величина отдельных сумм, которыми пытаются манипулировать, и уровень руководства субъекта, участвующего в мошенничестве. Хотя аудитор может определить потенциальную вероятность мошенничества, ему очень трудно определить, были ли какие-либо искажения в суждениях, таких как, например, расчетные оценки, вызваны мошенничеством или ошибкой.

7. Более того, риск, что аудитор не обнаружит существенные искажения, вызванные мошенничеством руководства субъекта, больше, чем риск, что аудитор не обнаружит существенные искажения, вызванные мошенничеством сотрудников, так как руководство субъекта зачастую обладает хорошими возможностями, позволяющими напрямую или косвенно манипулировать бухгалтерскими записями, представлять мошенническую финансовую информацию, или обходить контрольные процедуры, направленные на предотвращение совершения подобных видов мошенничества другими сотрудниками.

8. При получении разумной уверенности аудитор должен придерживаться принципа профессионального скептицизма в ходе всего аудита, рассматривать возможность игнорирования руководством субъекта средств контроля и признавать тот факт,

что аудиторские процедуры, эффективные для обнаружения ошибки, могут оказаться неэффективными для обнаружения мошенничества. Требования данного МСА разработаны с целью содействия аудитору в определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и в разработке процедур по обнаружению такого искажения.

Дата вступления в силу

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

Цели

10. Цели аудитора:

    (а) Определить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности, вызванные мошенничеством;

    (б) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, посредством разработки и осуществления соответствующих ответных действий; и

    (в) Предпринять соответствующие ответные действия на идентифицированное или подозреваемое мошенничество.

Определения

11. В целях МСА указанные ниже термины имеют следующее значение:

    (а) Мошенничество – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников, или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества.

    (б) Факторы риска мошенничества – события или условия, которые указывают на стимул или давление,

вынуждающее совершить мошенничество или предоставить возможность совершения мошенничества.

Требования

Профессиональный скептицизм

12. В соответствии с МСА 200 аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность существования существенного искажения, вызванного мошенничеством, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями.[36] (См. Параграфы А7-А8)

13. Если у аудитора нет причин предполагать обратное, аудитор может принять отчеты и документы как подлинные. Но если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к выводу, что документ может быть неподлинным или что условия документа были изменены, о чем аудитор проинформирован не был, то аудитор должен заняться дальнейшим расследованием. (См. Параграф А9)

14. Если ответы на запросы, направленные руководству субъекта или лицам, наделенным руководящими полномочиями, являются противоречивыми, аудитор должен расследовать такие противоречия.

Обсуждение с командой по проекту

15. МСА 315 (Предложенный в новой редакции) требует провести обсуждение среди участников команды по проекту, а также, чтобы партнер по проекту принял решение о том, о каких вопросах должны быть проинформированы те участники команды, которые не принимали участия в обсуждении.[37] При этом обсуждении необходимо уделить особое внимание тому, каким образом и в

---

36 [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [18].

37 МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграфы 5-23

каких областях финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенному искажению, вызванному мошенничеством, включая также то, каким образом мошенничество могло бы произойти. Проводя обсуждение члены команды по проекту должны оставить в стороне свои возможные убеждения в честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. (См. Параграфы А10-А11)

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

16. Выполняя процедуры по оценке риска и сопутствующие действия с целью получения представления о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля субъекта, в соответствии с МСА 315 (Предложенным в новой редакции)[38], аудитор должен выполнить процедуры, изложенные в параграфах 17-24, чтобы получить информацию, которую можно использовать для определения рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Руководство и прочие лица субъекта

17. Аудитор должен опросить руководство субъекта по следующим вопросам:

(а) Оценка руководством субъекта риска, что финансовая отчетность может быть существенно искажена по причине мошенничества, включая характер, масштаб и частоту таких оценок; (См. Параграфы А12-А13)

(б) Процедура, используемая руководством субъекта для выявления и реагирования на риски мошенничества в субъекте, включая все специфические риски мошенничества, которые были выявлены руководством субъекта или которые привлекли его внимание, или сальдо счетов, классы операций или раскрытия, в отношении которых существует вероятность возникновения риска мошенничества; (См. Параграф А14)

---

[38] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграфы 5-23.

(в) Информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о процедуре выявления и реагирования на риски мошенничества, используемые субъектом; и

(г) Информирование руководством субъекта, если таковое имело место, сотрудников о своих взглядах на практику ведения бизнеса и этическое поведение.

18. Аудитор должен опросить руководство и других лиц субъекта. Сообразно обстоятельствам, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающего субъект. (См. Параграфы А15-А17)

19. Что касается тех субъектов, у которых имеется служба внутреннего аудита, аудитор должен навести справки о службе внутреннего аудита, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающих субъект, и узнать об их взглядах на риски мошенничества. (См. Параграф А18)

Лица, наделенные руководящими полномочиями

20. Если все лица, наделенные руководящими полномочиями, не вовлечены в управление субъектом, аудитор должен получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор над процедурами, используемыми руководством субъекта, чтобы определить и ответить на риски мошенничества, имеющиеся у субъекта, и системой внутреннего контроля, которую установило руководство субъекта, чтобы смягчить такие риски. (См. Параграфы А19-А21)

21. Аудитор должен опросить лица, наделенные руководящими полномочиями, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающих субъект. Эти опросы делаются частично для того, чтобы подтвердить ответы на запросы, которые дало руководство субъекта.

Необычные или неожиданные отношения

22. Аудитор должен оценить, могут ли необычные или неожиданные отношения, которые были идентифицированы при выполнении аналитических процедур, включая отношения, связанные со счетами доходов, указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Прочая информация

23. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывает ли прочая информация, полученная аудитором, на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством. (См. Параграф А22)

Оценка факторов риска мошенничества

24. Аудитор должен оценить, указывает ли информация, полученная в результате проведения других процедур по оценке риска и сопутствующих действий, на то, что присутствует один или более факторов риска мошенничества. Несмотря на то что факторы риска мошенничества вовсе необязательно указывают на существование мошенничества, они часто отмечались при обстоятельствах, когда мошенничество произошло, и поэтому могут указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством. (См. Параграфы А23-А27)

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

25. В соответствии с МСА 315 (Предложенным в новой редакции) аудитор должен определить и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытий.[39]

26. При определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор должен, основываясь на предположении о существовании рисков мошенничества в признании доходов, оценить, какие виды доходов, доходные операции или утверждения вызывают такие риски. Параграф 47

[39] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 24.

указывает, какая документация необходима, когда аудитор приходит к заключению о том, что предположение не применимо в сложившихся обстоятельствах соглашения, и, соответственно, не определяет признание дохода как риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. (См. Параграфы А28-А30)

27. Аудитор должен рассматривать оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, как значительные риски и, соответственно, аудитор должен, если это не было сделано раньше, получить представление о соответствующих средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, связанные с такими рисками. (См. Параграфы А31-А32)

Ответные действия на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

Общий подход

28. В соответствии с МСА 330 (Предложенным в новой редакции) аудитор должен определить общий подход в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности.[40] (См. Параграф А33)

29. При определении общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, аудитор должен:

    (а) Назначить и контролировать персонал, принимая во внимание знания, навыки и способности людей, которые будут нести значительную ответственность при выполнении соглашения, а также оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, по данному соглашению; (См. Параграфы А34-А35)

    (б) Оценить, указывает ли выбор и применение конкретных принципов учетной политики субъектом, особенно тех, которые связаны с субъективными оценками и сложными сделками, на мошенническую финансовую отчетность,

[40] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 5.

которая является результатом попыток руководства субъекта манипулировать доходами; и

(в) Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур. (См. Параграф А36)

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений

30. В соответствии с МСА 330 (Предложенным в новой редакции) аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений.41 (См. Параграфы А37-А40)

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с игнорированием руководством субъекта системы контроля

31. Руководство субъекта находится в уникальном положении, удобном для совершения мошенничества благодаря наличию у руководства субъекта возможности манипулировать учетными записями или представить мошенническую финансовую отчетность, обойдя средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Хотя уровень риска того, что руководство субъекта обойдет средства контроля, зависит от субъекта, риск присутствует во всех субъектах. Благодаря непредсказуемости способов, которые может использовать руководство субъекта с тем, чтобы обойти средства контроля, этот риск является риском существенных искажений, вызванных мошенничеством, и, таким образом, значительным риском.

32. Независимо от оценки аудитором рисков, связанных с игнорированием руководством субъекта системы контроля, аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, чтобы:

---

41 МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 6

(а) Протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При разработке и выполнении аудиторских процедур для таких тестов аудитор должен:

(i) Провести опрос лиц, вовлеченных в процесс представления финансовой отчетности, о неправомерных или необычных действиях, связанных с обработкой журнальных проводок и других корректировок;

(ii) Отобрать журнальные проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода; и

(iii) Рассмотреть необходимость тестирования журнальных проводок и других корректировок, сделанных на протяжении периода. (См. Параграфы А41-А44)

(б) Провести обзор расчетных оценок на предмет предвзятости и установить, составляет ли предвзятость, если таковая имеется, риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. При проведении такого обзора аудитор должен:

(i) Оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством субъекта при формировании расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность, даже если по-отдельности они являются разумными, на возможную предвзятость со стороны руководства субъекта, которая может составлять риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. И если это так, аудитор должен переоценить расчетные оценки, взятые в целом; и

(ii) Выполнить ретроспективный обзор суждений и допущений руководства субъекта, связанных с существенными расчетными оценками, отраженными

в финансовой отчетности предыдущего года. (См. Параграфы А45-А46)

(в) Что касается значительных операций, которые выходят за рамки нормального хода бизнеса субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам, учитывая знания аудитора о субъекте и его среде и прочую информацию, полученную в ходе аудита, аудитор должен установить, предполагает ли коммерческое обоснование (или его отсутствие) операций, что такие операции были осуществлены в целях включения их в мошенническую финансовую отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов. (См. Параграф А47)

33. Аудитор должен установить, нужно ли аудитору, чтобы надлежащим образом отреагировать на идентифицированные риски игнорирования системы контроля руководством субъекта, выполнить другие аудиторские процедуры в дополнение к упомянутым выше (то есть, когда существуют специфические дополнительные риски игнорирования руководством субъекта системы контроля, которые не охвачены процедурами, выполняемыми в соответствии с требованиями параграфа 32).

Оценка аудиторского доказательства (См. Параграф А48)

34. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывают ли аналитические процедуры, выполненные при формировании общего заключения о соответствии финансовой отчетности в целом знаниям аудитора о субъекте и его среде, на ранее непризнанный риск существенного искажения, вызванного мошенничеством. (См. Параграф А49)

35. При выявлении искажений аудитор должен рассмотреть вопрос о том, могут ли такие искажения указывать на мошенничество. И если такие признаки присутствуют, аудитор должен рассмотреть последствия этих искажений для других аспектов аудита, особенно в том, что касается надежности представлений руководства субъекта, признавая, что случай мошенничества вряд ли будет единичным. (См. Параграф А50)

36. Если аудитор выявляет искажение, существенное или нет, и у аудитора имеются основания полагать, что оно является или может быть результатом мошенничества и что руководство субъекта (особенно, старшее руководство) принимает в нем участие, то аудитор должен повторно произвести оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и их влияния на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в ответ на оцененные риски. Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, указывают ли обстоятельства или условия на возможный сговор, в котором участвуют сотрудники, руководство субъекта или третьи стороны, при рассмотрении надежности доказательства, полученного ранее. (См. Параграф А51)

37. Когда аудитор подтверждает, что финансовая отчетность существенно искажена в результате мошенничества, или неспособен прийти к заключению о том, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения, вызванные мошенничеством, аудитор должен оценить последствия для аудита. (См. Параграф А52)

Неспособность аудитора продолжить оказание услуг по соглашению

38. Если в результате искажения, вызванного мошенничеством или подозреваемым мошенничеством, аудитор столкнулся с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита, то аудитор должен:

    (а) Установить профессиональную и правовую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования к аудитору доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;

    (б) Рассмотреть возможность прекращения оказания услуг по соглашению, где это разрешено законом; и

(в) Если аудитор отказывается от выполнения соглашения:

(i) Обсудить с руководством субъекта соответствующего уровня и лицами, наделенными руководящими полномочиями, прекращение оказания услуг по соглашению и причины такого прекращения; и

(ii) Установить, существуют ли профессиональные или юридические требования доложить лицу или лицам, которые назначили аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам, об отказе аудитора продолжать работу по соглашению и причинах такого отказа. (См. Параграфы А53-А56)

Письменные представления руководства субъекта

39. Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о том, что руководство субъекта:

(а) Подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля с целью предотвращения и обнаружения мошенничества;

(б) Раскрыло аудитору результаты своей оценки риска существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством;

(в) Раскрыло аудитору свое знание о мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, влияющем на субъект, с участием:

(i) Руководства субъекта;

(ii) Сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

(iii) Других лиц, если мошенничество может оказать значительное влияние на финансовую отчетность; и

(г) Раскрыло аудитору свое знание об обвинениях в мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, оказывающем влияние на финансовую отчетность, о которых сообщили сотрудники, бывшие сотрудники,

аналитики, регулирующие органы или другие источники. (См. Параграфы А57-А58)

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

40. Если аудитор выявил мошенничество или получил информацию, указывающую на возможное существование мошенничества, аудитор должен своевременно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, чтобы поставить в известность лица, которые несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества в вопросах, которые относятся к их обязанностям. (См. Параграф. А59)

41. Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, если аудитор выявил или подозревает мошенничество с участием:

    (а) Руководства субъекта;

    (б) Сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

    (в) Каких-либо других лиц, если мошенничество оказывает значительное влияние на финансовую отчетность,

    аудитор должен своевременно проинформировать об этих вопросах лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если аудитор подозревает мошенничество с участием руководства субъекта, то аудитор должен сообщить о своих подозрениях лицам, наделенным руководящими полномочиями, и обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для завершения аудита. (См. Параграфы А60-А62)

42. Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о любых других вопросах, связанных с мошенничеством, которые, по мнению аудитора, относятся к их обязанностям. (См. Параграф А63)

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

43. Если аудитор выявил или подозревает мошенничество, аудитор должен установить, обязан ли он докладывать о наличии

мошенничества или о своих подозрениях какой-либо третьей стороне. И хотя профессиональная обязанность аудитора по соблюдению конфиденциальности информации клиента может удержать его от информирования третьих сторон, юридическая ответственность аудитора может оказаться превалирующей в некоторых обстоятельствах. (См. Параграфы А64-А66)

Документация

44. Документирование представления аудитора о субъекте и его среде, а также оценки аудитором рисков существенных искажений в соответствии с МСА 315 (Предложенным в новой редакции) должно отражать:[42]

    (а) Значительные решения, принятые в ходе обсуждения в рамках команды по проекту, в отношении подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством; и

    (б) Выявленные и оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

45. Документирование аудитором ответных действий на оцененные риски существенных искажений в соответствии с МСА 330 (Предложенным в новой редакции) должно отражать:[43]

    (а) Общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, равно как и связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений; и

    (б) Результаты аудиторских процедур, включая процедуры, разработанные в отношении рисков, связанных с

---

[42] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 33.

[43] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 29.

возможностью того, что руководство субъекта может обойти систему контроля.

46. Аудитор должен отразить в рабочих документах факт информирования руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, регулирующих органов, и прочих лиц о мошенничестве.

47. Если аудитор пришел к заключению, что предположение о том, что существует риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, которое связано с признанием дохода, неприменимо при данных обстоятельствах соглашения, то аудитор должен задокументировать обоснование такого заключения.

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Характеристика мошенничества (См. Параграф 3)

A1. Мошенничество, в форме ли мошеннической финансовой отчетности или незаконного присвоения активов, подразумевает наличие стимула или давления с целью вынуждения к совершению мошенничества, осознанной возможности совершить мошенничество и некоторой рационализации акта мошенничества. Например:

- Стимул или давление, побуждающее представить мошенническую финансовую отчетность, может иметь место, когда руководство субъекта подвержено давлению либо источников внутри субъекта, либо извне, требующих достижения плановых показателей дохода (возможно, нереалистичных) или финансовых результатов – особенно, учитывая, что последствия неспособности руководства субъекта выполнить финансовые планы могут оказаться значительными. Аналогичным образом, у физических лиц может быть стимул незаконно присвоить активы, например, потому что такие физические лица живут не по средствам.

- Осознанная возможность совершить мошенничество может существовать, когда человек полагает, что можно обойти

систему внутреннего контроля, например, потому что такой человек занимает ответственный пост или обладает знаниями о определенных недостатках системы внутреннего контроля.

- Физические лица могут оказаться в состоянии оправдать совершение акта мошенничества. Некоторые люди обладают такой точкой зрения, характером или набором этических ценностей, которые позволяют им сознательно и преднамеренно совершить бесчестный поступок. Однако, даже честные, при других обстоятельствах, люди могут совершить мошенничество в условиях, когда на них оказывается достаточно сильное давление.

A2. Мошенническая финансовая отчетность подразумевает намеренные искажения, включая пропущенные суммы или раскрытия в финансовой отчетности, с целью обмана пользователей финансовой отчетности. Это может быть вызвано попытками руководства субъекта манипулировать доходом, чтобы обмануть пользователей финансовой отчетности, оказывая влияние на их восприятие результатов деятельности и доходности субъекта. Такое манипулирование доходом может начаться с мелких действий или неправомерной корректировки допущений, или внесения изменений в суждения руководством субъекта. Давление и стимулы могут привести к расширению этих действий до такой степени, что они приведут к мошеннической финансовой отчетности. Такая ситуация могла бы произойти, когда вследствие давления, вынуждающего соответствовать ожидаемым объемам сбыта, или желания максимально увеличить вознаграждение, основанное на результатах деятельности, руководство субъекта преднамеренно занимает такую позицию, которая приводит к представлению мошеннической финансовой отчетности путем существенного искажения финансовой отчетности. В некоторых субъектах руководство может стремиться к занижению дохода на существенную сумму, чтобы свести к минимуму налог, или раздуванию дохода, чтобы получить банковское финансирование.

A3. Мошенническая финансовая отчетность может быть получена следующим образом:

- Манипулирование, фальсификация (включая подлог) или изменение бухгалтерских записей или подтверждающей документации, на основе которых готовится финансовая отчетность.
- Представление неверных данных или преднамеренное упущение в финансовой отчетности событий, операций или прочей значительной информации.
- Преднамеренное неправильное применение принципов бухгалтерского учета по отношению к суммам, классификации, методу представления или раскрытиям.

A4. Мошенническая финансовая отчетность часто подразумевает игнорирование руководством субъекта средств контроля, которые, в противном случае, могли бы эффективно функционировать. Мошенничество может быть совершено в результате того, что руководство субъекта может обойти средства контроля следующими способами:

- Отражение фиктивных журнальных проводок, в особенности, ближе к концу отчетного периода с целью манипулирования результатами операционной деятельности или для достижения каких-либо иных целей;
- Ненадлежащая корректировка допущений и изменение суждений, используемых для оценки сальдо счетов;
- Пропуск, досрочное признание или отсрочка признания в финансовой отчетности событий и операций, возникших в течение отчетного периода;
- Утаивание или сокрытие фактов, которые могли бы повлиять на суммы, отраженные в финансовой отчетности;
- Участие в сложных операциях, структурированных таким образом, чтобы исказить финансовое положение или финансовые результаты деятельности субъекта; и

- Изменение записей и условий, относящихся к значительным и необычным операциям.

A5. Незаконное присвоение активов подразумевает кражу активов субъекта и часто совершается сотрудниками на сравнительно небольшие и несущественные суммы. Однако, руководство субъекта также может незаконно присваивать активы, более того, оно обладает большими возможностями для искажения или сокрытия незаконного присвоения таким образом, чтобы его было трудно обнаружить. Незаконное присвоение активов может принимать различные формы, например:

- Растрата (например, незаконное присвоение поступлений дебиторской задолженности или перевод поступлений с закрытых счетов на личные банковские счета);
- Кража физических активов или интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для продажи, кража лома для перепродажи, сговор с конкурентом о раскрытии технологических данных за плату);
- Принуждение субъекта оплатить неполученные товары и услуги (например, выплаты фиктивным поставщикам; откаты со стороны поставщиков в пользу сотрудников субъекта, отвечающих за закупки, в обмен на завышение цены, выплаты фиктивным сотрудникам); и
- Использование активов субъекта для личных целей (например, использование активов субъекта в качестве залога для получения личного займа или займа связанной стороне).

Незаконное присвоение активов часто сопровождается ложными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта пропажи активов или того, что они были использованы в качестве обеспечения по кредитам без надлежащего на то разрешения.

Аспекты, Характерные Для Субъектов Государственного Сектора

A6. Обязанности аудитора субъекта государственного сектора в

отношении мошенничества могут регулироваться законодательством и нормативными актами, директивами министерств, требованиями политики правительства, и решениями законодательного органа, применимыми к субъектам государственного сектора или являющимися частью мандата аудитора. Следовательно, обязанности аудитора субъекта государственного сектора не ограничиваются рассмотрением рисков существенных искажений финансовой отчетности, а могут также включать более широкие обязанности по рассмотрению рисков мошенничества.

Профессиональный скептицизм (См. Параграфы 12-14)

A7. Профессиональный скептицизм – это умонастроение, которое предполагает сомнение и критическую оценку аудиторского доказательства. Следование принципу профессионального скептицизма предусматривает постоянное вопрошание, может ли полученная информация и аудиторские доказательства указывать на наличие существенных искажений, вызванных мошенничеством. Это включает рассмотрение вопроса о надежности информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, и системы контроля, связанной с подготовкой и обслуживанием такой информации, сообразно обстоятельствам. Учитывая характеристики мошенничества, профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

A8. Хотя от аудитора нельзя ожидать, что он может полностью проигнорировать прошлый опыт в отношении честности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, соблюдение принципа профессионального скептицизма аудитором очень важно при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, поскольку обстоятельства могли измениться.

A9. Аудит, выполненный в соответствии с МСА, редко предусматривает подтверждение подлинности документов, равно как и от аудитора не ожидается, что он обладает соответствующими знаниями и навыками для определения подлинности[44]. Однако, если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к мнению, что документ может быть неподлинным, или что условия в документе были модифицированы, о чем аудитор не был проинформирован, аудитор должен более подробно изучить их, например, посредством:

- Получения подтверждения непосредственно от третьей стороны.
- Использования работы экспертов для оценки подлинности документов.

Обсуждение с командой по проекту (См. Параграф 15)

A10. Обсуждение подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством, с командой по проекту:

- Предоставляет возможность более опытным участникам команды по проекту поделиться своим пониманием того, каким образом и в каких областях финансовая отчетность может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством.
- Позволяет аудитору определить надлежащие ответные действия на такую подверженность, а также определить, какие члены команды по проекту проведут те или иные аудиторские процедуры.
- Позволяет аудитору определить, как члены команды по проекту будут проинформированы о результатах аудиторских процедур и как поступить с любыми

[44] [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [A27]

заявлениями о мошенничестве, которые могут попасть в поле зрения аудитора.

A11. Обсуждение может включать такие вопросы, как:

- Обмен идеями среди членов команды по проекту о том, как и где финансовая отчетность субъекта, по их мнению, может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством; о том, как руководство субъекта может совершить и скрыть представление мошеннической финансовой отчетности; а также о том, как активы субъекта могут быть незаконно присвоены.
- Рассмотрение обстоятельств, которые могут указывать на манипулирование доходами, и методов, которые может использовать руководство для манипулирования доходами, что может привести к мошеннической финансовой отчетности.
- Рассмотрение известных внешних и внутренних факторов, влияющих на субъект, которые могут создать стимул или давление на руководство субъекта или другие лица с целью совершения мошенничества, предоставления возможности совершения мошенничества, а также указывать на культуру или среду, предоставляющую руководству субъекта или другим лицам возможность рационализировать совершение мошенничества.
- Рассмотрение участия руководства субъекта в надзоре за сотрудниками, имеющим доступ к наличным денежным средствам и другим активам, в отношении которых существует опасность неправомерного использования.
- Рассмотрение необычных или необъясненных изменений в поведении или стиле жизни руководства субъекта или сотрудников, которые привлекли внимание команды по проекту.

- Акцент на важности поддержания надлежащего умонастроения на протяжении всего аудита в отношении возможности существенного искажения, вызванного мошенничеством.
- Рассмотрение типов обстоятельств, которые, в случае их возникновения, могут указывать на возможность мошенничества
- Рассмотрение вопроса о том, как элемент непредсказуемости может быть учтен при определении характера, сроков и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.
- Рассмотрение аудиторских процедур, которые могут быть выбраны в ответ на вероятность того, что финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенным искажениям, вызванным мошенничеством, и определение более эффективных в этой связи аудиторских процедур.
- Рассмотрение всех заявлений о мошенничестве, которые привлекли внимание аудитора.
- Рассмотрение риска игнорирования руководством субъекта системы контроля.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

Опрос руководства субъекта

Оценка руководством субъекта риска существенных искажений, вызванных мошенничеством (См. Параграф 17 (а))

A12. Руководство субъекта несет ответственность за систему внутреннего контроля субъекта и за подготовку финансовой отчетности. Следовательно, аудитор должен опросить руководство субъекта о собственной оценке руководством субъекта рисков мошенничества и существующих средствах контроля, направленных на предотвращение и обнаружение этих рисков. Характер, масштаб и периодичность оценки руководством субъекта таких рисков и средств контроля варьируется в зависимости от субъекта. В некоторых субъектах руководство

может проводить подробную оценку ежегодно или в ходе постоянного мониторинга. В других субъектах оценка руководством субъекта может носить менее формальный характер и проводиться реже. Характер, масштаб и периодичность оценки, проводимой руководством субъекта, также является частью знания аудитора о контрольной среде субъекта. Например, тот факт, что руководство субъекта не оценило риск мошенничества, может, при некоторых обстоятельствах, указывать на то, что руководство субъекта придает недостаточное значение системе внутреннего контроля.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A13. В некоторых субъектах, особенно в малых субъектах, при оценке основное внимание руководства субъекта может быть направлено на риски мошенничества сотрудников или незаконного присвоения активов.

Процесс, используемый руководством субъекта для определения и реагирования на риски мошенничества (См. Параграф 17 (б))

A14 Что касается субъекта с диверсифицированным расположением подразделений, процесс, используемый руководством субъекта, может включать различные уровни мониторинга действующих подразделений или сегментов бизнеса. Руководство субъекта могло также определить конкретные действующие подразделения или сегменты бизнеса, в отношении которых существование риска мошенничества наиболее вероятно.

Опрос руководства и других лиц в структуре субъекта (См. Параграф 18)

A15. Опрос аудитором руководства субъекта может предоставить полезную информацию касательно рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством сотрудников. Однако, такие опросы навряд ли предоставят полезную информацию касательно рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством руководства субъекта. Опрос других лиц в структуре субъекта может предоставить таким людям возможность передать аудитору информацию, которая не может быть передана другими способами.

A16. Примеры других лиц в структуре субъекта, которым аудиторы могут направить прямые запросы о существовании или подозрениях в отношении мошенничества, включают:

- Оперативный персонал, не участвующий непосредственно в процессе представления финансовой отчетности.
- Сотрудники с разным уровнем полномочий.
- Сотрудники, участвующие в инициировании, обработке и отражении сложных или необычных операций, а также лица, осуществляющие надзор или мониторинг деятельности таких сотрудников;
- Штатный юрисконсульт субъекта.
- Старший сотрудник по этике или лицо, занимающее эквивалентную позицию.
- Лицо или лица, отвечающие за решение вопросов, связанных с заявлениями о мошенничестве.

A17. Руководство субъекта часто имеет больше возможностей для совершения мошенничества. Соответственно, оценивая ответы руководства субъекта на запросы, следуя принципу профессионального скептицизма, аудитор может счесть необходимым получить подтверждение ответов на запросы с помощью другой информации.

Опрос службы внутреннего аудита (См. Параграф 19)

A18. [Предлагаемый] МСА 610 (Предложенный в новой редакции)[45] устанавливает требования и предоставляет руководство по аудиту субъектов, у которых есть служба внутреннего аудита. При выполнении требований указанного МСА в контексте мошенничества аудитор может провести опрос о конкретной деятельности службы внутреннего аудита, включая, например:

---

[45] [Предлагаемый] МСА 610 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита»

- Процедуры, если таковые имеются, выполненные внутренними аудиторами в течение года с целью обнаружения мошенничества.
- Предприняло ли руководство субъекта удовлетворительные действия в ответ на результаты таких процедур.

Получение представления о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор (См. Параграф 20)

A19. Лица, наделенные руководящими полномочиями, субъекта несут ответственность за надзор над системами мониторинга рисков, финансового контроля и соответствия законам. Во многих странах практика корпоративного управления достаточно хорошо разработана, и лица, наделенные руководящими полномочиями, играют активную роль в надзоре за оценкой субъектом рисков мошенничества и за системой внутреннего контроля. Так как ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта варьируется в зависимости от страны и субъекта, очень важно, чтобы аудитор имел представление о круге их полномочий, чтобы получить знание о надзоре, осуществляемом соответствующими лицами[46].

A20. Получение представления о надзоре, осуществляемом лицами, наделенными руководящими полномочиями, может предоставить информацию о подверженности субъекта риску мошенничества со стороны руководства субъекта, адекватности системы внутреннего контроля, компетентности и честности руководства субъекта. Аудитор может получить это знание путем выполнения таких процедур как посещение собраний, на которых проводятся такие обсуждения, изучение протоколов собраний, или опрос лиц, наделенных руководящими полномочиями.

---

46 МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграфы A5-A12, обсудите вопрос о том, с кем связывается аудитор, если структура управления субъектом четко не определена.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A21. В некоторых случаях, все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом. Это может иметь место в субъекте малого бизнеса, где единственный владелец управляет субъектом, и никто больше не выполняет функции управления. В этих случаях у аудитора обычно нет необходимости выполнять какие-либо действия, потому что нет никакого надзора, осуществляемого отдельно от руководства субъекта.

Рассмотрение прочей информации (См. Параграф 23)

A22. В дополнение к информации, полученной в результате применения аналитических процедур, прочая информация, полученная о субъекте и его среде, может оказаться полезной при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Обсуждение с участниками команды может предоставить полезную информацию для определения таких рисков. Кроме того, информация, полученная в результате проведения аудитором процедур по принятию и сохранению клиента, а также опыта, приобретенного при работе над другими проектами для субъекта, например, соглашениями по обзору промежуточной финансовой информации, может оказаться уместной при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Оценка факторов риска мошенничества (См. Параграф 24)

A23. Тот факт, что мошенничество обычно скрывают, усложняет его обнаружение. Однако, аудитор может определить события или условия, указывающие на существование стимула или давления с целью совершения мошенничества или предоставления возможности для совершения мошенничества (факторы риска мошенничества). Например:

- Необходимость соответствовать ожиданиям третьих сторон, чтобы получить дополнительное капитальное финансирование, может создать давление с целью совершения мошенничества;

- Предоставление значительных бонусов по достижении нереальных прогнозов по доходам может создать стимул с целью совершения мошенничества; и
- Неэффективная контрольная среда может создать возможность для совершения мошенничества.

A24. Факторы риска мошенничества очень трудно отсортировать по степени важности. Значимость факторов риска мошенничества может варьироваться. Некоторые из этих факторов могут присутствовать в субъектах, где специфические условия не указывают на риск существенных искажений. Соответственно, аудитор должен использовать профессиональное суждение при определении того, присутствуют ли факторы риска мошенничества и должны ли они учитываться при оценке рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством.

A25 Примеры факторов риска мошенничества, связанных с мошеннической финансовой отчетности и незаконным присвоением активов, представлены в Приложении 1. Эти примеры факторов риска классифицируются на базе трех условий, обычно присутствующих там, где отмечается мошенничество:

- Стимул или давление с целью совершения мошенничества;
- Осознанная возможность совершения мошенничества; и
- Возможность рационализировать акт мошенничества.

Факторы риска, указывающие на мировоззрение, позволяющее оправдать акт мошенничества, могут оказаться неподдающимися наблюдению аудитором. Однако, аудитору может быть известно о существовании такой информации. Хотя факторы риска мошенничества, описанные в Приложении 1, охватывают широкий диапазон ситуаций, с которыми могут столкнуться аудиторы, это только примеры, и могут существовать также и другие факторы риска.

A26. Размер, сложность и структура собственности субъекта оказывают значительное влияние на рассмотрение факторов риска мошенничества. Например, в случае крупного субъекта, аудитор,

как правило, рассматривает факторы, которые обычно ограничивают возможность ненадлежащего поведения руководства субъекта, например:

- Эффективность надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Эффективность службы внутреннего аудита.
- Существование и выполнение формального кодекса поведения.

Более того, факторы риска мошенничества, рассматриваемые на уровне функционирования какого-либо сегмента бизнеса, могут предоставить информацию несколько иного рода, чем та, которая является результатом рассмотрения этих факторов на уровне субъекта в целом.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A27. В случае субъекта малого бизнеса некоторые или все эти факторы могут оказаться неприемлемыми или менее важными. Например, у малого субъекта может и не быть кодекса поведения в письменном виде, но может быть установлена культура, делающая акцент на важности порядочности и этического поведения в устной форме и на личном примере руководства субъекта. Руководство субъекта в лице одного человека в субъекте малого бизнеса, как правило, само по себе, не указывает на то, что руководство субъекта не может демонстрировать и передавать принципы надлежащего отношения к внутреннему контролю и процессу представления финансовой отчетности. В некоторых субъектах необходимость утверждения руководством субъекта компенсирует слабые средства контроля и снижает риск мошенничества сотрудников. Однако руководство субъекта в лице одного человека потенциально является недостатком, так как руководство субъекта может обойти средства контроля.

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Риски мошенничества при признании дохода (См. Параграф 26)

A28.Существенные искажения, вызванные представлением

мошеннической финансовой отчетности в части признания доходов, часто происходят по причине завышенного признания доходов посредством, например, досрочного признания доходов или отражения фиктивных доходов. Это также может быть следствием занижения доходов посредством, например, неправомерного переноса доходов на последующие периоды.

A29. Риски мошенничества при признании дохода в некоторых субъектах могут быть выше, чем в других. Например, на руководство субъекта может быть оказано давление, или руководству субъекта могут быть предоставлены стимулы с целью подготовки мошеннической финансовой отчетности посредством неправомерного признания дохода в случае котируемого субъекта, когда, например, результаты деятельности оцениваются в пересчете на ежегодный прирост дохода или прибыльность. Аналогичным образом, например, могут существовать более высокие риски мошенничества при признании дохода в случае субъектов, которые генерируют существенную часть доходов через продажи за наличный расчет.

A30. Предположение о существовании рисков мошенничества при признании дохода может быть опровергнуто. Например, аудитор может прийти к заключению, что не существует никакого риска существенных искажений, вызванных мошенничеством, при признании дохода в случае, когда отмечается только один вид простых доходных сделок, например, доход от аренды одного объекта арендуемой собственности.

Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и знание соответствующих средств контроля субъекта (См. Параграф 27)

A31. Руководство субъекта может вынести суждения в отношении характера и области применения средств контроля, которые оно собирается внедрить, а также в отношении характера и степени рисков, которые оно намеревается принять.[47] При определении, какие средства контроля следует внедрить, чтобы предотвратить и

[47] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф A44.

обнаружить мошенничество, руководство субъекта рассматривает риски того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена в результате мошенничества. В рамках рассмотрения этого вопроса руководство субъекта может прийти к заключению, что внедрение и поддержание какого-либо определенного средства контроля с целью снижения рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, является неэффективным с точки зрения затрат.

A32. Для аудитора, поэтому, важно получить представление о средствах контроля, которые руководство субъекта разработало, внедрило и поддерживает с целью предотвращения и обнаружения мошенничества. При этом аудитор может узнать, например, что руководство субъекта сознательно приняло решение о принятии рисков, связанных с недостаточным разделением обязанностей. Полученная в результате информация может также оказаться полезной при определении факторов рисков мошенничества, которые могут затронуть оценку аудитором рисков того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения, вызванные мошенничеством.

Ответные действия на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством

Общий подход (См. Параграф 28)

A33. Определение общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, как правило, предполагает рассмотрение вопроса о том, как общее проведение аудита может отразить большую степень профессионального скептицизма, например, посредством:

- Повышенной чувствительности при выборе характера и масштаба документации, которая должна быть исследована с целью подтверждения существенных операций.
- Признания в большей степени необходимости подтвердить объяснения или представления руководства субъекта относительно существенных вопросов.

Это также предполагает рассмотрение вопросов более общего

характера помимо определенных процедур, запланированных на других этапах; эти вопросы включают аспекты, перечисленные в параграфе 29, которые обсуждаются ниже.

Назначение персонала и надзор за персоналом (См. Параграф 29 (а))

A34. Аудитор может ответить на выявленные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, например, путем назначения дополнительных людей, обладающих специализированными навыками и знаниями, таких как судебные эксперты и эксперты в области информационных технологий, или назначения более опытных людей для работы над проектом.

A35. Степень надзора отражает оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и компетенции участников команды по проекту, выполняющих работу.

***Непредсказуемость в выборе аудиторских процедур* (См. Параграф 29 (с))**

A36. Очень важно учитывать элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, поскольку лица субъекта, которые знакомы с аудиторскими процедурами, обычно выполняемыми в рамках соглашения, имеют больше возможностей для сокрытия мошеннической финансовой отчетности. Это может быть достигнуто, например, путем:

- Выполнения процедур проверки по существу в отношении отобранных сальдо счетов и утверждений, которые не тестировались в связи с их существенностью или рисками.
- Корректировки сроков проведения аудиторских процедур по сравнению с ожидаемыми сроками.
- Использования различных методов выборки.
- Выполнения аудиторских процедур в различных местоположениях или в тех же местоположениях без предварительного объявления.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски

***существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений* (См. Параграф 30)**

A37. Аудиторский подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений может включать следующие изменения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур:

- Может возникнуть необходимость в изменении характера аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, с целью получения более надежных или уместных при данных обстоятельствах аудиторских доказательств или получения дополнительной подтверждающей информации. Это может повлиять и на тип аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, и на их сочетание. Например:
  - Физическое наблюдение или инспектирование определенных активов может стать более важным, или аудитор может принять решение об использовании КПА для сбора большего количества доказательств в отношении данных, содержащихся в значительных отчетах или файлах электронных операций.
  - Аудитор может разработать процедуры для получения дополнительной подтверждающей информации. Например, если аудитор определил, что руководство субъекта находится под давлением с целью выполнения прогнозов по доходам, может существовать дополнительный риск, что руководство субъекта завышает продажи путем подписания договоров на продажу, содержащих условия, не предусматривающие признание дохода, или путем выставления счетов до доставки. При таких обстоятельствах аудитор может, например, разработать внешние подтверждения не только для подтверждения сумм задолженностей, но и для подтверждения условий договоров на продажу, включая дату, права возврата и сроки поставки. Кроме того,

аудитор может счесть целесообразным дополнить эти внешние подтверждения опросом нефинансового персонала субъекта в отношении изменений в договорах на продажу и условиях поставки.

- Может потребоваться модификация сроков выполнения процедур проверки по существу. Аудитор может прийти к заключению, что выполнение тестирования по существу на конец периода или ближе к этой дате будет более эффективным в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Аудитор может заключить, что, учитывая данные риски умышленных искажений или манипулирования, аудиторские процедуры, предназначенные для переноса аудиторских заключений с промежуточной даты на конец периода, могут быть неэффективными. И наоборот, намеренное искажение, например, искажение по причине ненадлежащего признания доходов, может быть совершено в промежуточный период, и аудитор может принять решение о применении процедур проверки по существу в отношении операций, имевших место ранее в течение отчетного периода или в течение всего отчетного периода.

- Объем применяемых процедур отражает оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством. Например, может потребоваться увеличение объема выборки или выполнение более детальных аналитических процедур. Также КПА позволяют выполнить более обширное тестирование файлов электронных операций и счетов. Эти КПА могут использоваться для выборки операций из основных электронных файлов, сортировки операций со специфическими характеристиками или тестирования всей совокупности вместо выборки.

A38. Если аудитор выявил риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, который влияет на количество запасов, проверка учетных записей по запасам может помочь при определении местоположения или статей, которым необходимо

уделить особое внимание в ходе проведения инвентаризации или после ее завершения. Такая проверка может привести к решению о необходимости наблюдения за инвентаризацией в определенных местоположениях без предварительного предупреждения или проведения инвентаризации во всех местоположениях в один день.

A39. Аудитор может определить риск существенного искажения, вызванного мошенничеством, которое затрагивает некоторые счета и утверждения, включая оценку активов, оценки, связанные с конкретными операциями (такими как приобретение, реструктуризация или отчуждение сегмента бизнеса) и с другими значительными начисленными обязательствами (такими как обязательства по пенсионным и прочим вознаграждениям по окончании трудовой деятельности или обязательства по восстановлению окружающей среды). Риск также может быть связан со значительными изменениями в допущениях в отношении повторяющихся оценок. Информация, собранная в ходе получения представления о субъекте и его среде, может помочь аудитору при определении разумности таких оценок, сделанных руководством субъекта, а также суждений и допущений, лежащих в их основе. Ретроспективный обзор подобных суждений и допущений руководства субъекта, которые применялись в прошлые периоды, также может предоставить знание о разумности суждений и допущений, подтверждающих оценки руководства субъекта.

A40. Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, включая примеры, иллюстрирующие учет элемента непредсказуемости, представлены в Приложении 2. Приложение включает примеры подходов в отношении оценки аудитором рисков существенных искажений, связанных с представлением мошеннической финансовой отчетности, включая мошенническую финансовую отчетность, которая является результатом неправомерного признания доходов, и незаконным присвоением активов.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на риски, связанные с

игнорированием руководством субъекта системы контроля

Журнальные проводки и прочие корректировки (См. Параграф 32 (а))

A41. Существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, часто возникают из-за манипуляций в процессе представления финансовой отчетности путем ненадлежащих или несанкционированных журнальных проводок на протяжении всего года или на конец периода, либо путем корректировки руководством субъекта сумм, отраженных в финансовой отчетности и неотраженных в формальных журнальных проводках, например, посредством консолидирующих корректировок и реклассификации.

A42. Далее, рассмотрение аудитором рисков существенных искажений, связанных с неправомерным «преодолением» средств контроля над журнальными проводками, также очень важно, поскольку автоматизированные процессы, и средства контроля могут уменьшить риск непреднамеренной ошибки, но не исключают риск, что люди могут неправомерно «преодолеть» такие автоматизированные процессы, например, путем изменения сумм, которые автоматически передаются в главную бухгалтерскую книгу или в систему финансовой отчетности. Кроме того, при использовании информационных технологий для автоматической передачи информации в информационных системах может не остаться видимого доказательства такого вмешательства.

A43. В целях определения и выбора журнальных проводок и прочих корректировок для тестирования, а также определения надлежащего метода проверки подтверждений по выбранным статьям, аудитор должен рассмотреть следующее:

- *Оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством* – наличие факторов риска мошенничества и прочей информации, полученной при оценке аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, может помочь аудитору определить конкретные классы журнальных проводок и прочих корректировок для тестирования.
- *Средства контроля, которые были установлены в*

отношении журнальных проводок и прочих корректировок – эффективные средства контроля над подготовкой и отражением журнальных проводок и прочих корректировок могут уменьшить масштаб тестирования по существу при условии, что аудитор протестировал эффективность функционирования средств контроля.

- *Процесс представления финансовой отчетности субъекта и характер доказательств, которые могут быть получены* – для большинства субъектов обычная обработка операций предусматривает сочетание ручных и автоматизированных процедур. Обычно обработка журнальных проводок и прочих корректировок может предусматривать использование ручных и автоматизированных процедур и средств контроля. При использовании информационных технологий в процессе представления финансовой отчетности, журнальные проводки и прочие корректировки могут существовать только в электронной форме.
- *Характеристики мошеннических журнальных проводок или прочих корректировок* – неправомерные журнальные проводки или прочие корректировки часто имеют уникальные определяющие характеристики. Такие характеристики могут включать проводки (а) по несвязанным, необычным или редко используемым счетам, (б) сделанные лицами, обычно не осуществляющими журнальные проводки, (в) отраженные в конце периода или закрывающие проводки, которые невозможно объяснить или описать, (г) осуществленные либо до, либо в ходе подготовки финансовой отчетности, по которым не указаны номера счетов, или (д) содержащие округленные значения или последовательные конечные цифры.
- *Характер и сложность счетов* – неправомерные журнальные проводки или корректировки могут быть применены в отношении счетов, (а) содержащих сложные или необычные по характеру операции, (б) содержащих значительные

оценки и корректировки на конец периода, (в) подверженных искажениям в прошлом, (г) сверка которых не была своевременно произведена или содержащих расхождения, сверка которых не была произведена, (д) содержащих внутригрупповые операции, или (е) каким-либо иным образом связанных с выявленными рисками существенного искажения, вызванного мошенничеством. В ходе аудита субъектов, подразделения которых расположены в различных местах, или субъектов, имеющих несколько компонентов, аудитор должен рассмотреть необходимость выбора журнальных проводок из этих подразделений или компонентов.

- *Журнальные проводки или прочие корректировки, выходящие за рамки обычной деятельности* – нестандартные журнальные проводки могут быть не охвачены системой внутреннего контроля в той же степени, что повторяющиеся журнальные проводки, например, ежемесячные продажи, закуп и выплаты наличными.

A44. Аудитор использует профессиональное суждение при определении характера, сроков и масштаба тестирования журнальных проводок и прочих корректировок. Так как мошеннические журнальные проводки и прочие корректировки зачастую проводятся в конце отчетного периода, параграф 32(а)(ii) требует, чтобы аудитор отобрал журнальные проводки и прочие корректировки, проведенные в это время. В то же время, поскольку существенные искажения финансовой отчетности, вызванные мошенничеством, могут возникать на протяжении всего периода и происходить на фоне значительных усилий по сокрытию мошенничества, параграф 32(а)(iii) требует, чтобы аудитор рассмотрел необходимость тестирования журнальных проводок и прочих корректировок на протяжении всего периода.

Расчетные оценки (См. Параграф 32 (б))

A45. Пи подготовке финансовой отчетности руководство субъекта несет ответственность за суждения или допущения, влияющие на значительные расчетные оценки, и за постоянный мониторинг

обоснованности таких оценок. Мошенническая финансовая отчетность часто сопровождается намеренным искажением расчетных оценок. Это может быть достигнуто, например, путем занижения или завышения всех провизий или резервов одним и тем же способом, предназначенным, чтобы выровнять доходы за два или более отчетных периодов или достичь обозначенного уровня дохода с целью обмана пользователей финансовой отчетности посредством влияния на их восприятие результатов деятельности и доходности субъекта.

A46. Цель выполнения ретроспективного обзора суждений и допущений руководства субъекта, связанных со значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности предшествующего года, состоит в том, чтобы определить, имеются ли признаки возможной предвзятости со стороны руководства субъекта. Обзор не ставит своей целью подвергнуть сомнению профессиональные суждения аудитора, сделанные в предыдущем году, которые были основаны на информации, доступной на тот момент времени.

A46a. МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции)[48] также требует провести ретроспективный обзор. Такой обзор проводится как процедура по оценке риска с целью получения информации об эффективности процесса оценки, используемого руководством субъекта в предыдущем периоде, аудиторского доказательства в отношении результата оценки, или, если необходимо, последующей переоценки расчетных оценок предыдущего периода, которые имеют отношение к расчетным оценкам текущего периода и аудиторскому доказательству в отношении таких вопросов, как неопределенность оценки, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности. С практической точки зрения, обзор аудитором суждений и допущений руководства субъекта на предвзятость, которые могут составлять риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, в

[48] МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий», параграф 9.

соответствии с данным МСА, может быть выполнен в соединении с обзором, требуемым МСА 540 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции).

Коммерческое обоснование значительных операций (См. Параграф 32 (с))

A47. В числе признаков, которые могут указывать на то, что значительные операции, выходящие за рамки нормального развития бизнеса субъекта или расцениваемые как необычные по каким-либо иным причинам, были совершены с целью представления мошеннической финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов, можно назвать следующие факторы:

- Форма таких операций является слишком сложной (например, операции с участием нескольких субъектов в рамках консолидированной группы или нескольких несвязанных третьих сторон).
- Руководство субъекта не обсудило характер и порядок учета таких операций с лицами субъекта, наделенными руководящими полномочиями, или такое обсуждение не было надлежащим образом задокументировано
- Руководство субъекта акцентирует большее внимание на необходимости использовать определенной порядок учета операции, а не на экономическом содержании такой операции.
- Операции с участием неконсолидированных связанных сторон, включая субъекты специального назначения, не были надлежащим образом проверены и утверждены лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- В операциях участвовали ранее неопределенные связанные стороны или стороны, у которых нет финансовых ресурсов для совершения такой операции без помощи со стороны аудируемого субъекта.

Оценка аудиторского доказательства (См. Параграф 34-37)

A48. В соответствии с МСА 330 (Предложенным в новой редакции) аудитор, основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, должен определить соответствие оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений.[49] Эта оценка в основном носит количественный характер, основанный на суждении аудитора. Такая оценка может предоставить дополнительную информацию о рисках существенных искажений, вызванных мошенничеством, и о необходимости выполнения дополнительных или каких-либо других аудиторских процедур. Приложение 3 содержит примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность мошенничества.

Аналитические процедуры, выполняемые в рамках общего обзора финансовой отчетности (См. Параграф 34)

A49. Определение того, какие именно тенденции и отношения могут указывать на риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, предусматривает использование профессионального суждения. Необычные отношения, затрагивающие выручку и прибыль на конец года, особенно важны в данных обстоятельствах. Они могут включать, например, нехарактерно крупные суммы дохода, показанные за последние несколько недель отчетного периода, или необычные операции; или прибыль, которая не соответствует тенденциям, прослеживающимся в денежных потоках от операционной деятельности.

Рассмотрение выявленных искажений (См. Параграфы 35-37)

A50. Поскольку мошенничество предполагает наличие стимула или давления, побуждающего к совершению мошенничества, осознанной возможности совершить мошенничество или некоторой рационализации самого акта мошенничества, случай мошенничества навряд ли будет единичным. Например, наличие множественных искажений в каком-либо определенном

[49] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 26

местоположении, даже при незначительном кумулятивном эффекте, может указывать на риск существенных искажений, вызванных мошенничеством.

A51. Последствия выявленного мошенничества зависят от обстоятельств. Например, при других обстоятельствах незначительное мошенничество может оказаться значительным, если оно вовлекает старшее руководство субъекта. При таких обстоятельствах может быть подвергнута сомнению надежность ранее полученного доказательства, так как могут возникнуть сомнения относительно полноты и правдивости сделанных представлений и подлинности бухгалтерских записей и документации. Может также быть возможность сговора с участием сотрудников, руководства субъекта или третьих лиц.

A52. [Предлагаемый] МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции)[50] и [предлагаемый] МСА 700 (Предложенный в новой редакции)[51] устанавливают требования и предоставляют руководство по оценке и расстановке искажений, а также их влиянию на мнение аудитора в аудиторском отчете (заключении).

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг по договору
(См. Параграф 38)

A53. Среди примеров исключительных обстоятельств, возникновение которых может поставить под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита можно назвать следующие ситуации:

- Субъект не предпринимает надлежащие действия в отношении мошенничества, которые аудитор считает необходимыми при данных обстоятельствах, даже если мошенничество несущественно для финансовой отчетности;

---

50 [Предлагаемый] МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», параграфы [12-19].

51 [Предлагаемый] МСА 700 (Предложенный в новой редакции) «Отчет (заключение) независимого аудитора по финансовой отчетности общего назначения», параграфы [8-9].

- Изучение аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и результаты аудиторских тестов указывают на значительный риск существенного широкомасштабного мошенничества; или
- У аудитора имеются значительные сомнения в компетентности или честности руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

A54. Принимая во внимание разнообразие обстоятельств, которые могут возникнуть, невозможно четко описать, когда необходимо прекратить оказание услуг. Факторы, влияющие на заключение аудитора, включают последствия участия членов руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями (что может повлиять на надежность представлений руководства субъекта), а также последствия для аудитора, к которым может привести продолжение работы с субъектом.

A55. При таких обстоятельствах у аудитора возникает профессиональная и правовая ответственность, и эта ответственность варьируется в зависимости от страны. В некоторых странах, например, аудитор вправе, либо обязан, сделать заявление или доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам. Принимая во внимание исключительный характер обстоятельств и необходимость учитывать требования законодательства, аудитор может счесть целесообразным обратиться за юридической консультацией при принятии решения о прекращении оказания услуг и при определении надлежащего плана дальнейших действий, включая возможность представления отчета акционерам, регулирующим органам или прочим лицам[52].

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A56. Во многих случаях в государственном секторе аудитор не может

[52] *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ* предоставляет руководство в отношении коммуникаций с предполагаемым аудитором-преемником.

принять решение о прекращении оказания услуг по соглашению из-за характера мандата или соображений общественного интереса.

Письменные представления руководства субъекта (См. Параграф 39)

A57. МСА 580 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) [53] устанавливает требования и предоставляет руководство по получению соответствующих представлений от руководства субъекта в ходе аудита. Очень важно, чтобы руководство субъекта, вне зависимости от размера субъекта, в дополнение к подтверждению своей ответственности за финансовую отчетность подтвердило свою ответственность за систему внутреннего контроля, разработанную и внедренную для предотвращения и обнаружения мошенничества.

A58. Учитывая характер мошенничества и трудности, с которыми сталкивается аудитор при обнаружении существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством, очень важно, чтобы аудитор получил письменные представления от руководства субъекта, подтверждающие, что оно раскрыло аудитору:

(а) Результаты оценки руководством субъекта риска существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества, и

(б) Знания о случаях фактического, подозреваемого мошенничества, или случаях обвинения в мошенничестве, оказывающих влияние на субъект.

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

Информирование руководства субъекта (См. Параграф 40)

A59. При получении аудитором доказательств о существовании или возможном существовании мошенничества очень важно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, как только представится возможным,

[53] МСА 580 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Письменные представления».

даже если вопрос признан не имеющим последствий (например, незначительная растрата сотрудником одного из нижних звеньев организационной структуры). Определение того, какой уровень руководства субъекта необходимо проинформировать, является вопросом профессионального суждения и зависит от таких факторов, как вероятность сговора, характер и размах подозреваемого мошенничества. Обычно соответствующим уровнем руководства субъекта считается руководство одним уровнем выше уровня лица, подозреваемого в совершении мошенничества.

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями (См. Параграф 41)

A60. Информирование аудитором лиц, наделенных руководящими полномочиями, может быть осуществлено как в устной, так и в письменной форме. МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), определяет факторы, которые аудитор должен рассмотреть при выборе между письменной или устной формой[54]. Учитывая характер и чувствительность мошенничества с участием старшего руководства субъекта или мошенничества, вызывающего существенные искажения в финансовой отчетности, аудитор должен своевременно сообщать у таких вопросах и рассмотреть вопрос о необходимости представления отчета в письменной форме.

A61. В некоторых случаях, аудитор может счесть целесообразным проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, если аудитору становится известно о мошенничестве с участием сотрудников субъекта, не являющихся членами руководства субъекта, которое не приводит к существенному искажению. Аналогичным образом, лица, наделенные руководящими полномочиями, могут пожелать получать информацию о таких случаях. Процесс информирования будет более эффективным, если аудитор и лица, наделенные руководящими полномочиями, договорятся на ранней стадии

[54] МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф А42.

аудита о характере и вопросах, охватываемых сообщениями аудитора в этом отношении.

A62. В исключительных обстоятельствах, если у аудитора возникают сомнения относительно порядочности или честности руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудитор может счесть целесообразным получение юридической консультации при определении соответствующего курса действий.

Прочие вопросы, связанные с мошенничеством (См. Параграф 42)

A63. Другие вопросы, связанные с мошенничеством, которые необходимо обсудить с лицами, наделенными руководящими полномочиями, субъекта, могут включать, например:

- Вопросы, связанные с характером, масштабом и частотой оценки руководством субъекта средств контроля, установленных для предотвращения и обнаружения мошенничества, и также рисков существенного искажения финансовой отчетности.
- Неспособность руководства субъекта реагировать надлежащим образом на выявленные существенные недостатки средств внутреннего контроля или случаи мошенничества.
- Оценка аудитором контрольной среды субъекта, включая вопросы, связанные с компетентностью и честностью руководства субъекта.
- Действия, предпринятые руководством субъекта, которые могут указывать на представление мошеннической финансовой отчетности, например, выбор и применение руководством субъекта определенной учетной политики, что может указывать на попытки руководства субъекта манипулировать доходами, чтобы ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем оказания влияния на их понимание результатов деятельности и прибыльности субъекта.
- Вопросы, связанные с адекватностью и полнотой авторизации операций, выходящих за рамки обычной деятельности субъекта.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов
(См. Параграф 43)

A64. Профессиональная обязанность аудитора поддерживать конфиденциальность информации о клиенте может запрещать информирование о мошенничестве какой-либо стороны за пределами субъекта. Однако, юридическая ответственность аудитора варьируется в зависимости от страны, и при некоторых обстоятельствах аудитор может быть освобожден от обязанности соблюдать конфиденциальность информации в соответствии с законодательством, нормативными актами или судебным решением. Например, в некоторых странах аудитор финансового учреждения обязан в законодательном порядке докладывать о фактах обнаружения мошенничества надзорному органу. В других странах аудитор должен доложить об искажениях уполномоченному органу, если руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, не смогли предпринять надлежащие корректирующие действия.

A65. Аудитор может счесть целесообразным получение юридической консультации с целью определения надлежащего курса действий в сложившейся ситуации, цель которого состоит в том, чтобы установить шаги, необходимые при рассмотрении тех аспектов выявленного мошенничества, которые связаны с интересами общества.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A66. В государственном секторе требование докладывать о мошенничестве, независимо от того, были ли оно обнаружено в ходе проведения аудита, может регулироваться специальными положениями мандата аудитора, соответствующих законов или нормативных актов.

Приложение 1

(См. Параграф А25)

Примеры факторов риска мошенничества

Факторы риска мошенничества, перечисленные в данном Приложении, являются примерами типичных ситуаций, с которыми часто сталкивается аудитор. Отдельно представлены примеры, касающиеся двух типов мошенничества с которыми часто встречается аудитор, а именно, представление мошеннической финансовой отчетности и незаконное присвоение активов. По каждому из этих типов мошенничества факторы риска далее классифицируются на основе трех условий, которые обычно отмечаются при возникновении существенного искажения, вызванного мошенничеством: (а) стимулы/давление, (б) возможность, (в) умонастроение/способность оправдать (рационализовать) свои действия. Не смотря на то что факторы риска затрагивают различные ситуации, они являются всего лишь примерами и, соответственно, аудитор может определить дополнительные или какие-либо другие факторы риска. Не все эти примеры применимы при всех обстоятельствах, некоторые из них могут оказаться более или менее значимыми для субъектов различных по размеру, имеющих разную структуру собственности, и работающих в разных обстоятельствах. Аналогичным образом, порядок, в котором представлены примеры факторов риска, не отражает их относительную важность или частоту возникновения.

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности

Ниже перечислены примеры факторов риска, связанных с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности.

Стимулы/давление

На финансовую стабильность или прибыльность оказывают влияние экономические, отраслевые или производственные условия, такие как представленные (или указанные) ниже:

- Высокий уровень конкуренции или насыщенности рынка, сопровождающиеся снижением маржи.

- Сильная подверженность частым изменениям таким как, например, изменения в технологии, устаревание продукции, или процентные ставки.
- Значительное снижение спроса и увеличение числа банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом.
- Производственные убытки, создающие угрозу банкротства, ареста имущества или неминуемого враждебного поглощения.
- Постоянный отрицательный денежный поток от операционной деятельности или неспособность генерировать денежные средства от операционной деятельности при одновременных заявлениях о доходах и их росте.
- Быстрый рост или необычный уровень рентабельности, особенно по сравнению с другими компаниями этой же отрасли.
- Новые требования бухгалтерского учета, законодательства или регулирующих органов.

Оказывается сильное давление на руководство субъекта с целью выполнения требований или ожиданий третьих сторон по следующим причинам:

- Ожидания инвестиционных аналитиков, институциональных инвесторов, значительных кредиторов и других внешних сторон (в частности ожидания, являющиеся слишком нереальными или агрессивными) в отношении прибыльности или тенденций, включая ожидания, созданные руководством субъекта посредством, например, слишком оптимистичных пресс-релизов или годовых отчетов.
- Необходимость привлечения дополнительного финансирования за счет принятия обязательств или увеличения капитала для сохранения конкурентоспособности, включая финансирование основных затрат на исследование и разработку или капитальных затрат.
- Соответствие лишь минимальным требованиям биржи для допуска к листингу, погашения обязательств или других условий кредитования.

- Предполагаемое или фактическое неблагоприятное влияние представления неудовлетворительных финансовых результатов по значительным незакрытым операциям таким как, например, объединение бизнеса или получение контракта.

Доступная информация указывает на то, что на финансовом положении руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, могут негативно сказываться финансовые результаты субъекта по следующим причинам:

- Значительный финансовый интерес в субъекте.
- Значительная доля их вознаграждения (например, бонусы, опционы на акции и выплаты, основанные на прибыли сверх оговоренного уровня) зависит от достижения агрессивных целей, установленных в отношении цены акций, результатов операционной деятельности, финансового положения или денежных потоков.[55]
- Личные гарантии в отношении долгов субъекта.

Оказывается сильное давление на руководство субъекта или оперативный персонал с целью достижения финансовых целей, установленных лицами, наделенными руководящими полномочиями, включая цели, зависящие от продаж или рентабельности.

Возможности

Характер отрасли или операций субъекта предоставляет возможность представления мошеннической финансовой отчетности по следующим причинам:

- Значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными субъектами, которые не проходили аудит или аудировались другой фирмой.

---

[55] Планы руководства субъекта по вознаграждению могут зависеть от достижения целей, связанных только с определенными счетами или выборочной деятельностью субъекта, даже если соответствующие счета или деятельность не являются существенными для субъекта в целом.

- Сильная финансовая позиция или способность доминировать в определенном секторе отрасли, позволяющая субъекту диктовать условия поставщикам или заказчикам, которые могут привести к сделкам на ненадлежащих условиях или условиях, отличных от тех, которые обычно устанавливаются между независимыми сторонами.
- Активы, обязательства, доходы или расходы, основанные на значительных оценках с использованием субъективных суждений или неопределенностей, которые трудно подтвердить.
- Значительные, необычные, или сложные операции, особенно, операции, совершенные ближе к концу периода, вызывающие сложные вопросы преобладания содержания над формой.
- Значительные операции, расположенные или осуществляемые в разных странах, в юрисдикциях с различной деловой и культурной средой.
- Необоснованное использование деловых посредников.
- Наличие значительных банковских счетов или филиалов и дочерних компаний в налоговых гаванях, по которым нет четкого коммерческого обоснования.

Отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта по следующим причинам:

- Руководство субъекта в лице одного человека или небольшой группы (кроме субъектов, которые управляются владельцем) без компенсирующих средств контроля.
- Отсутствие эффективного надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, над процессом представления финансовой отчетности и системой внутреннего контроля.

Сложная или нестабильная организационная структура, о наличии которой свидетельствуют следующие признаки:

- Трудности в определении организации или лиц, владеющих контрольным пакетом акций субъекта.

- Излишне сложная организационная структура, характеризующаяся участием субъектов с необычной формой собственности или наличием нестандартных уровней руководства субъекта.
- Большая текучка среди членов старшего руководства субъекта, советников по юридическим вопросам или лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Компоненты системы внутреннего контроля являются недостаточными по следующим причинам:

- Ненадлежащий мониторинг функционирования средств контроля, включая автоматизированные средства контроля и средства контроля над представлением промежуточной финансовой отчетности (если требуется отчетность для внешних пользователей).
- Большая текучесть кадров или наем неэффективного персонала в бухгалтерию, службу внутреннего аудита или департамент информационных технологий.
- Неэффективная бухгалтерская и информационная система, включая ситуации, связанные со значительными недостатками системы внутреннего контроля

Умонастроение/способность оправдать свои действия

- Неэффективное информирование, внедрение, поддержка или надзор за соблюдением этических ценностей или стандартов субъекта со стороны руководства субъекта или распространение ненадлежащих этических ценностей или стандартов.
- Излишне активное участие или озабоченность членов руководства субъекта, не связанных с финансовыми вопросами, при выборе учетной политики или определении значительных оценок.
- Наличие известных фактов нарушения законов о ценных бумагах или каких-либо других законов или нормативных актов, исков против субъекта, его старшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, содержащих

обвинения в мошенничестве или нарушении законодательства и нормативных актов.

- Излишний интерес руководства субъекта в поддержании или увеличении цен на акции или определенного уровня доходов.
- Практика, когда руководство субъекта принимает обязательства перед аналитиками, кредиторами и прочими третьими сторонами по выполнению агрессивных или нереальных прогнозов.
- Неспособность руководства субъекта своевременно исправить известные существенные недостатки в системе внутреннего контроля.
- Заинтересованность руководства субъекта в использовании ненадлежащих способов снижения признаваемых доходов в налоговых целях.
- Низкие моральные ценности старшего руководства субъекта.
- Владелец-управляющий не делает различий между личными и деловыми операциями.
- Споры между акционерами в субъектах с закрытой структурой собственности.
- Постоянные попытки руководства субъекта обосновать маргинальный или ненадлежащий учет на основе существенности.
- Натянутые отношения между руководством субъекта и текущим или бывшим аудитором, например:
    - Частые споры с текущим или бывшим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита или отчетности.
    - Необоснованные требования, предъявляемые к аудитору, например, необоснованные временные ограничения в отношении завершения аудита или выпуска аудиторского отчета (заключения).
    - Ограничения, накладываемые на аудитора, неправомерно ограничивающие доступ к лицам или информации или возможность эффективного информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями.

- Доминирующее поведение руководства субъекта при решении вопросов с аудиторами, особенно, попытки повлиять на масштаб аудиторской работы или отбор и повторное назначение персонала, назначенного для выполнения соглашения по аудиту или консультаций по такому соглашению.

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими вследствие незаконного присвоения активов

Факторы риска, связанные с искажениями, возникающими по причине незаконного присвоения активов, также классифицируются на основе трех условий, которые обычно отмечаются при возникновении мошенничества: (а) стимулы/давление, (б) возможности, (в) умонастроение/способность оправдать (рационализировать) свои действия. Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, возникающими при представлении мошеннической финансовой отчетности, могут также присутствовать при возникновении искажений по причине незаконного присвоения активов. Например, отсутствие эффективного мониторинга работы руководства субъекта и недостатки системы внутреннего контроля могут отмечаться при наличии искажений как по причине представления мошеннической финансовой отчетности, так и по причине незаконного присвоения активов. Ниже представлены примеры факторов риска, связанных с искажениями, возникающими по причине незаконного присвоения активов.

Стимулы/давление

Личные финансовые обязательства могут создать давление на руководство субъекта или сотрудников субъекта, имеющих доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным кражам с целью незаконного присвоения таких активов.
Неблагоприятные отношения между субъектом и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или другим активам, подверженным кражам, могут мотивировать этих сотрудников на незаконное присвоение таких активов. Например, неблагоприятные отношения могут быть обусловлены следующими факторами:

- Известное или ожидаемое сокращение сотрудников.

- Недавние или ожидаемые изменения в планах по оплате труда и вознаграждению сотрудников.
- Поощрения, компенсации или прочие вознаграждения, несоответствующие ожиданиям.

Возможности

Определенные характеристики или обстоятельства могут увеличить подверженность активов незаконному присвоению. Например, возможность незаконного присвоения активов увеличивается при условии:

- Наличие крупных сумм денежных средств в кассе или операций с наличными денежными средствами.
- Наличие запасов, небольших по размерам, но имеющих высокую стоимость или пользующихся большим спросом.
- Легко конвертируемые активы, например, облигации на предъявителя, бриллианты или компьютерные чипы.
- Наличие небольших по размеру основных средств, которые можно легко реализовать или в отношении которых отсутствует очевидная идентификация прав собственности.

Неадекватная система внутреннего контроля над активами может увеличить вероятность незаконного присвоения этих активов. Например, незаконное присвоение активов может возникнуть по следующим причинам:

- Ненадлежащее распределение обязанностей или независимые проверки.
- Ненадлежащий надзор за расходами старшего руководства субъекта, например, командировочные расходы и прочие возмещаемые суммы.
- Ненадлежащий надзор со стороны руководства субъекта за сотрудниками, отвечающими за активы, например, ненадлежащий надзор или мониторинг отдаленных подразделений.

- Ненадлежащая проверка претендентов на позиции с доступом к активам.
- Ненадлежащее ведение учета в части активов.
- Ненадлежащая система авторизации и утверждения операций (например, при покупке).
- Ненадлежащие физические меры защиты в отношении наличных денежных средств, инвестиций, запасов или основных средств.
- Отсутствие полных и своевременных сверок активов.
- Отсутствие своевременной и надлежащей документации по операциям, например, учет возврата товаров.
- Отсутствие обязательного отпуска сотрудников, выполняющих ключевые контрольные функции.
- Неадекватные представления руководства субъекта об информационных технологиях, что позволяет сотрудникам подразделений информационных технологий неправомерно использовать активы.
- Ненадлежащие средства контроля прав доступа к автоматизированным записям, включая средства контроля и проверки протоколов событий компьютерной системы.

Умонастроение/способность оправдать свои действия

- Игнорирование необходимости мониторинга или снижения рисков, связанных с неправомерным использованием активов.
- Непринятие средств внутреннего контроля над незаконным присвоением активов в результате игнорирования существующих средств контроля или неспособности устранить известные недостатки системы внутреннего контроля.
- Поведение, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность субъектом или его отношением к сотруднику.
- Изменения в поведении или стиле жизни, которые могут указывать на незаконное присвоение активов.
- Терпимость в отношении незначительных краж.

Приложение 2

(См. Параграф А40)

Примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством

Ниже представлены примеры возможных аудиторских процедур в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом как представления мошеннической финансовой отчетности, так и незаконного присвоения активов. Хотя эти процедуры затрагивают широкий спектр ситуаций, они являются только примерами и, соответственно, не могут рассматриваться как наиболее подходящие или необходимые в каждой ситуации. Порядок, в котором представлены примеры факторов риска, также не отражает их важность или частоту возникновения.

Рассмотрение на уровне утверждений

Конкретные подходы в отношении аудиторской оценки рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, варьируются в зависимости от типов или сочетаний факторов риска мошенничества или указанных условий, сальдо счетов, классов операций, раскрытий и утверждений, на которые они могут повлиять.

Ниже представлены конкретные примеры подходов:

- Посещение подразделений или выполнение определенных тестов внезапно и без предварительного объявления. Например, наблюдение за инвентаризацией в подразделениях, где присутствие аудитора не было объявлено заранее или внезапная инвентаризация наличных денежных средств на определенную дату.
- Требование проведения инвентаризации на конец отчетного периода или на дату ближе к концу периода с целью снижения риска манипулирования сальдо в период между датой завершения инвентаризации и концом отчетного периода.

- Изменение аудиторского подхода в текущем году. Например, устные контакты с основными поставщиками и заказчиками в дополнение к отправке письменных подтверждений, запросов на подтверждение определенной стороне в рамках организации, а также поиск дополнительной или другой информации.
- Выполнение детального обзора корректировочных проводок на конец квартала или конец года и исследование всех выявленных необычных по характеру или по сумме корректировок.
- Исследование возможностей связанных сторон и источников финансовых ресурсов, обеспечивающих выполнение операции, в отношении значительных и необычных операций, особенно, операций, которые проводятся в конце года или ближе к нему.
    - Выполнение аналитических процедур проверки по существу с использованием дезагрегированной информации. Например, сравнение продаж и себестоимости продаж по подразделениям, направлениям бизнеса или месяцам с ожиданиями, рассчитанными аудиторами.
    - Проведение опроса персонала, работающего на участках, по которым был выявлен риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, с целью получения их мнения о риске и о том, отвечают ли средства контроля риску.
    - Если финансовая отчетность одной или более дочерних компаний, подразделений, или филиалов аудируется другими аудиторами, обсуждение с этими аудиторами масштаба работы, которую необходимо выполнить в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, которые являются результатом операций между этими компонентами.
    - Если работа экспертов становится значительной в отношении определенной статьи финансовой отчетности, по которой присутствует высокий риск искажений, вызванных мошенничеством, выполнение дополнительных процедур, относящихся к некоторым или всем допущениям, методам или выводам экспертов с целью определения обоснованности выводов или привлечение другого эксперта для этих целей.

- Выполнение аудиторских процедур для анализа выбранных статей баланса на начало периода ранее аудированной финансовой отчетности для оценки того, насколько предусмотрительно и оправданно были сделаны расчетные оценки и суждения по определенным вопросам, например, резерву на возврат товара.
- Выполнение процедур по счетам или сверкам, подготовленным субъектом, включая рассмотрение сверок, выполненных по промежуточным периодам.
- Использование КПА, таких как извлечение данных для тестирования отклонений в совокупности.
- Тестирование правильности компьютерных записей и транзакций.
- Поиск дополнительных аудиторских доказательств из источников, находящихся за пределами аудируемого субъекта.

Конкретные подходы – искажения, возникающие в результате представления мошеннической финансовой отчетности

Примеры подходов к аудиторской оценке риска существенных искажений, вызванных представлением мошеннической финансовой отчетности, представлены ниже.

Признание дохода

- Выполнение аналитических процедур по существу в отношении доходов, используя дезагрегированную информацию, например, сравнение дохода, отраженного по месяцам, по линиям продукции или сегментам бизнеса в течение текущего отчетного периода, со сравнительными показателями прошлых периодов. КПА могут быть полезными при определении необычных или неожиданных доходов или операций.
- Подтверждение поставщиками определенных условий контракта и отсутствия дополнительных соглашений, так как такие условия или соглашения могут повлиять на надлежащее ведение учета, а обоснование скидок или периода, к которому они относятся, часто не документируется надлежащим образом. Например, критерии

приемки, условия доставки и оплаты, отсутствие будущих или непогашенных обязательств перед поставщиками, право возврата продукции, гарантированная сумма перепродажи, условия отказа или возвращения сумм часто относятся к таким случаям.

- Опрос персонала субъекта по маркетингу и реализации или внутреннего юрисконсульта по вопросам реализации или отгрузки, которые осуществляются ближе к концу периода, а также о сведениях, которыми располагают указанные лица, о любых необычных условиях, связанных с этими операциями.
- Физическое присутствие в одном или более подразделениях на конец периода с целью наблюдения за отгрузкой товаров или за подготавливаемыми для отгрузки товарами (или возвратом, ожидающим обработки) и выполнение других процедур по «отсечению» реализации и запасов.
- В случае если операции, приносящие доход, инициируются, обрабатываются и отражаются в электронной форме, тестирование средств контроля с целью определения того, обеспечивают ли они уверенность в существовании отраженной операции и ее надлежащем отражении.

Количество запасов

- Проверка записей субъекта по запасам с целью определения расположения или статей, требующих специального подхода при проведении инвентаризации или после нее.
- Наблюдение за проведением инвентаризации в определенных подразделениях без предварительного уведомления или проведение инвентаризации во всех подразделениях на одну дату.
- Проведение инвентаризации на конец отчетного периода или ближе к нему с целью снижения риска манипулирования в течение периода между инвентаризацией и концом отчетного периода.
- Выполнение дополнительных процедур в ходе наблюдения за проведением инвентаризации, например, более тщательная проверка содержания коробок, способа складирования запасов (например, показное складирование) или маркировки, а также качества (например, чистота, сорт или концентрация) жидкостей,

таких как парфюмерия или химические препараты. В этом отношении может понадобиться использование работы экспертов.

- Сравнение количества запасов за текущий период с прошлыми периодами по классам или категориям запасов, расположению или прочим критериям, или сравнение количества запасов по инвентаризации с записями в системе непрерывного учета запасов.
- Использование КПА для тестирования компиляции результатов инвентаризации – например, сортировка по кодовой метке для тестирования средств контроля кодов или по серийным номерам для тестирования возможности упущения или дублирования статей.

Оценки руководства субъекта

- Использование работы экспертов для независимой оценки с целью сравнения с оценками руководства субъекта.
- Расширение круга опрашиваемых лиц, не являющихся членами руководства субъекта и бухгалтерии, для подтверждения способности и намерения руководства субъекта выполнить свои планы, связанные с оценками.

Конкретные подходы – искажения, вызванные незаконным присвоением активов

Разные обстоятельства диктуют применение разных подходов. Обычно аудиторский подход в отношении риска существенного искажения, вызванного мошенничеством, которое является результатом незаконного присвоения активов, затрагивает определенные сальдо счетов и классы операций. Хотя некоторые аудиторские подходы, указанные выше в двух категориях, могут применяться в данных обстоятельствах, масштаб работ зависит от специфической информации о выявленном риске незаконного присвоения.

Примеры подходов в отношении аудиторской оценки рисков существенных искажений, вызванных незаконным присвоением активов, представлены ниже:

- Инвентаризация наличных денежных средств или ценных бумаг на конец года или ближе к этой дате.

- Подтверждение непосредственно поставщиками информации по счету (включая кредитовые авизо, возврат товаров, и даты платежей) за аудируемый период.
- Анализ восстановления списанных счетов.
- Анализ недостачи запасов по подразделениям и видам продукции.
- Сравнение основных коэффициентов по запасам с отраслевыми нормами.
- Обзор подтверждающей документации по сокращению запасов в системе непрерывного учета запасов.
- Выполнение компьютерной сверки списка поставщиков со списком сотрудников с целью выявления совпадения адресов или номеров телефонов.
- Выполнение компьютерного поиска записей по оплате труда с целью выявления дублирующихся адресов, идентификационных номеров сотрудников, номеров налоговых органов или банковских счетов.
- Обзор личных дел лиц, по деятельности которых не остается или остается мало доказательств, например, недостаточная оценка результатов.
- Анализ скидок при продаже и возврате на наличие необычных условий или тенденций.

- Подтверждение специфических статей контрактов с третьими сторонами.
- Получение доказательств выполнения контрактов в соответствии с их условиями.
- Обзор обоснованности крупных и необычных расходов.
- Обзор наличия разрешений на займы старшему руководству субъекта и связанным сторонам и балансов таких займов.
- Обзор уровня и обоснованности отчетов по расходам, представленным старшим руководством субъекта.

Приложение 3

(См. Параграф А48)

Примеры обстоятельств, указывающих на вероятность мошенничества

Ниже представлены примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность существенного искажения финансовой отчетности в связи с мошенничеством.

Отклонения в бухгалтерских записях, включая следующее:

- Операции, не отраженные полностью и своевременно или отраженные ненадлежащим образом в части суммы, отчетного периода, классификации или политики субъекта.
- Неподтвержденные или неутвержденные сальдо или операции.
- Корректировки в последнюю минуту, которые значительно влияют на финансовые результаты.
- Доказательства доступа сотрудников к системам и записям, которые не являются необходимыми для выполнения их обязанностей.
- Подсказки или жалобы, полученные аудитором о случаях возможного мошенничества.

Противоречивые или отсутствующие доказательства, включая следующее:

- Отсутствующие документы.
- Измененные документы.
- Недоступность оригиналов документов, представленных в виде ксерокопий или переданных в электронном виде, если предполагается существование этих оригиналов.
- Значительные необъясненные статьи по сверке.

- Необычные изменения в балансовом отчете, тенденциях, или важных финансовых коэффициентах или отношениях, например, быстрый рост дебиторской задолженности по сравнению с доходами.
- Несогласованные, расплывчатые или нереальные ответы руководства субъекта или сотрудников при проведении опросов или аналитических процедур.
- Необычные отклонения между записями руководства субъекта и ответами в подтверждениях.
- Большое количество кредитовых проводок и прочих корректировок счетов дебиторской задолженности.
- Необъясненные или недостаточно объясненные различия между субсчетами дебиторской задолженности и контрольным счетом или между подтверждениями от дебиторов и субсчетами дебиторской задолженности.
- Отсутствующие или несуществующие погашенные чеки, если погашенные чеки должны быть возвращены субъекту вместе с банковской выпиской.
- Недостающие запасы или физические активы на значительные суммы.
- Недоступные или отсутствующие электронные доказательства, не согласующиеся с политикой или процедурами субъекта по сохранению документов.
- Излишние или недостаточные ответы на подтверждения по сравнению с ожиданиями.
- Неспособность предоставить доказательства тестирования ранее внедренных ключевых систем и изменений в программах, а также деятельности в текущем году по изменению и внедрению систем.

Проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством субъекта, включая следующее:

- Отказ в предоставлении доступа к записям, производственным мощностям, определенным сотрудникам, заказчикам, поставщикам

или прочим лицам, от которых необходимо получить аудиторские доказательства.

- Необоснованное давление по срокам решения сложных или спорных вопросов со стороны руководства субъекта.
- Жалобы со стороны руководства субъекта на проведение аудита или запугивание руководством субъекта членов команды по проекту, в частности, в связи с критической аудиторской оценкой аудиторских доказательств или при решении потенциальных разногласий с руководством субъекта.
- Необычные задержки с предоставлением требуемой информации.
- Нежелание обеспечить доступ аудитору к основным электронным файлам для тестирования при помощи КПА.
- Отказ в предоставлении доступа к основным операциям, персоналу и оборудованию, связанным с ИТ, включая персонал по обеспечению безопасности, функционированию и разработке систем.
- Нежелание добавить или пересмотреть раскрытия в финансовой отчетности с целью достижения большей полноты и понятности.
- Нежелание своевременно решать вопросы, связанные с выявленными недостатками системы внутреннего контроля.

Прочие вопросы:

- Нежелание руководства субъекта разрешить аудитору лично встретиться с лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Учетная политика, не соответствующая отраслевым нормам.
- Частые изменения в расчетных оценках, не обоснованные изменениями в обстоятельствах.
- Терпимость в отношении отклонений от кодекса поведения субъекта.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 260 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ С ЛИЦАМИ, НАДЕЛЕННЫМИ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

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

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	
Область применения данного МСА	1-3
Дата вступления в силу	4
Цели	5
Определения	6
Требования	
Лица, наделенные руководящими полномочиями	7-9
Вопросы для информирования	10-13
Процесс передачи информации	14-18
Документация	19
Руководство по применению и пояснительный материал	
Функция информирования	A1-A4
Лица, наделенные руководящими полномочиями	A5-A12
Вопросы для информирования	A13-A31
Процесс передачи информации	A33-A48
Документация	A49

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧесТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Приложение 1: Специфические требования [Предлагаемого] МСКК 1 (Предложенного в новой редакции) и других МСА, затрагивающих вопросы обмена информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями

Приложение 2: Качественные аспекты учетной практики

Международный стандарт аудита (МСА) 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧесТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. Данный Международный стандарт аудита (МСА) посвящен обязанности аудитора производить обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями, в отношении аудита финансовой отчетности. Хотя данный МСА применяется независимо от структуры управления или размера субъекта, его специфические аспекты применяются в случаях, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, а также в случае с котируемыми субъектами. Данный МСА не устанавливает требования касательно коммуникации аудитора с руководством субъекта или владельцами субъекта, если они также не наделены руководящими полномочиями.

2. Данный МСА составлен с точки зрения аудита финансовой отчетности, но может также быть применен, при определенной адаптации, к аудиту другой исторической финансовой информации, когда лица, наделенные руководящими полномочиями, отвечают за надзор над подготовкой и представлением другой исторической финансовой информации.

3. Признавая важность эффективного двухстороннего обмена информацией в ходе аудита финансовой отчетности, данный МСА служит комплексной основой для информационного взаимодействия аудитора с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и идентифицирует некоторые конкретные аспекты, о которых необходимо проинформировать такие лица. Дополнительные вопросы, о которых необходимо проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, помимо требований данного МСА, указаны в других МСА (см. Приложение 1). Кроме этого, аудитор может быть обязан предоставлять информацию по вопросам, в отношении которых данный МСА или другие МСА подобных требований не выдвигают, например, в соответствии с законодательством или

нормативными актами, в соответствии с соглашением с субъектом, или в соответствии с дополнительными требованиями, применимыми к соглашению, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров. Ни одно положение данного МСА не запрещает аудитору информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о любых других вопросах. (См. Параграфы А28-А31)

Дата вступления в силу

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

Цели

5. Цели аудитора:

   (а) Четко проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об обязанностях аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности и предоставить краткий обзор запланированного масштаба и сроков выполнения аудита;

   (б) Получить информацию, значимую для аудита, от лиц, наделенных руководящими полномочиями;

   (в) Предоставлять лицам, наделенным руководящими полномочиями своевременные наблюдения, полученные в результате аудита, которые являются значимыми и связаны с обязанностями таких лиц по надзору за процессом подготовки и представления финансовой отчетности; и

   (г) Содействовать эффективному двухстороннему обмену информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями. (См. Параграфы А1-А4)

Определения

6. В целях МСА следующие термины имеют значение, указанное ниже:

(а) Лица, наделенные руководящими полномочиями – лицо(а) или организация(и) (например, организации, выполняющие функции доверительного управляющего), отвечающие за надзор над стратегическим направлением субъекта и обязательствами, связанными с представлением отчетности субъекта. Это включает надзор за процессом подготовки финансовой отчетности. Для некоторых субъектов в некоторых юрисдикциях в состав лиц, наделенных руководящими полномочиями, входит управленческий персонал, например, исполнительные члены органов управления субъекта, работающего в государственном или частном секторе, или собственник-управляющий. В некоторых случаях лица, наделенные руководящими полномочиями, отвечают за утверждение [56] финансовой отчетности субъекта (в других случаях эта обязанность возлагается на руководство субъекта). Для обсуждения разнообразия структур управления см. параграфы А5-А12.

(б) Руководство субъекта – лицо(а), отвечающее за управление операционной деятельностью субъекта. Для некоторых субъектов в некоторых юрисдикциях в состав руководства субъекта входят все или часть лиц, наделенных руководящими полномочиями, например, исполнительные члены правления или собственник-управляющий. Руководство субъекта отвечает за подготовку финансовой отчетности под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, и в некоторых случаях руководство субъекта также отвечает за утверждение [57] финансовой отчетности субъекта (в других случаях эта обязанность возлагается на лица, наделенные руководящими полномочиями).

---

[56] Как описано в параграфе [А43] [предлагаемого] МСА 700 (Предложенного в новой редакции) «Отчет (заключение) независимого аудитора по финансовой отчетности общего назначения», ответственность за утверждение в данном контексте означает полномочия сделать вывод о том, что все отчеты, которые составляют финансовую отчетность, включая примечания к ним, были подготовлены.

[57] См. сноску 1.

Требования

Лица, наделенные руководящими полномочиями

7. Аудитор должен определить соответствующее лицо(а) в рамках структуры управления субъекта, которому передавать информацию. (См. Параграфы А5-А8)

Обмен информацией с подгруппой лиц, наделенных руководящими полномочиями

8. Если аудитор поддерживает связь с подгруппой лиц, наделенных руководящими полномочиями, например, с комитетом по аудиту или каким-либо физическим лицом, аудитор должен определить, должен ли аудитор также информировать управляющий орган. (См. Параграфы А9-А11)

Случаи, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом

9. В некоторых случаях, все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, например, малый бизнес, где единственный владелец управляет субъектом и больше ни у кого нет полномочий управления. В этих случаях, если информация о вопросах, требуемых данным МСА, была передана лицам, в ходящим в состав руководства субъекта, и те же самые лица также выполняют функции управления, аудитор не должен передавать ту же самую информацию тем же самым лицам, которые теперь выступают в роли управления. Эти вопросы отмечены в параграфе 12 (в). Аудитор, тем не менее, должен удостовериться, что, информируя лиц, входящих в состав руководства субъекта, он соответственно информирует также и тех лиц, которых аудитор обязан информировать как лиц, наделенных руководящими полномочиями. (См. Параграф А12)

Вопросы для информирования

Обязанности аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности

10. Аудитор должен проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, об обязанностях аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности, включая, что:

(а) Аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения относительно финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством субъекта под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями; и

(б) Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, от их обязанностей. (См. Параграфы А13-А14)

Запланированный масштаб и сроки проведения аудита

11. Аудитор должен предоставить лицам, наделенным руководящими полномочиями, краткий обзор запланированного масштаба и сроков выполнения аудита. (См. Параграфы А15-А19)

Значительные результаты аудита

12. Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями: (См. Параграф А20)

(а) О взглядах аудитора на значительные качественные аспекты учетной практики субъекта, включая учетную политику, расчетные оценки и раскрытия в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, наделенным руководящими полномочиями, почему аудитор считает какой-либо значительный метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой основе представления финансовой отчетности, не самым подходящим при конкретных обстоятельствах субъекта; (См. Параграф А21)

(б) О значительных трудностях, если таковые имеются, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита; (См. Параграф А22)

(в) Кроме случаев, когда лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом:

(i) О существенных недостатках, если таковые имеются, в организации, внедрении или эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которые попали в поле зрения аудитора и о которых было сообщено руководству субъекта согласно требованиям МСА 315 (Предложенного в новой редакции)[58] или МСА 330 (Предложенного в новой редакции)[59];

(ii) О значительных вопросах, если таковые имеются, возникших в ходе аудита, которые обсуждались или были предметом корреспонденции с руководством субъекта; (См. Параграф А23)

(iii) О письменных представлениях, запрашиваемых аудитором; и

(г) О других вопросах, если таковые имеются, возникших в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значимыми для надзора за процессом подготовки и представления финансовой отчетности. (См. Параграф А24)

Независимость аудитора

13. В случае с котируемыми субъектами аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями: (См. Параграфы А25-А27)

(а) О заявлении о том, что команда по проекту и другие сотрудники фирмы, сообразно обстоятельствам, фирма и, если применимо, сетевые фирмы соблюдают соответствующие этические требования относительно независимости; и

---

58 МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды», параграф 32.

59 МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски», параграф 19.

(б) (i) Обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между фирмой, сетевыми фирмами, и субъектом, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно расцениваться как имеющие отношение к независимости. Такие отношения и вопросы включают совокупный гонорар, начисленный в течение периода, охваченного финансовой отчетностью, за аудиторские и неаудиторские услуги, оказанные фирмой и сетевыми фирмами субъекту и компонентам, которые находятся под контролем субъекта. Такой гонорар должен быть распределен по категориям так, чтобы помочь лицам, наделенным руководящими полномочиями, в оценке эффекта услуг на независимость аудитора; и

(ii) Соответствующие меры предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз независимости или уменьшения их до приемлемого уровня.

Процесс передачи информации

Установление процесса передачи информации

14. Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о форме, сроках, и ожидаемом общем содержании сообщений. (См. Параграфы А32-А40)

Формы передачи информации

15. Аудитор должен передавать информацию в письменной форме лицам, наделенным руководящими полномочиями, касательно значительных результатов аудита, когда, согласно профессиональному суждению аудитора, устные сообщения не являются адекватной формой передачи информации. Письменные сообщения не обязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита. (См. Параграфы А41-А43)

16. Аудитор должен передавать информацию в письменной форме лицам, наделенным руководящими полномочиями, касательно независимости аудитора, когда таковое требуется в соответствии с параграфом 13.

Время передачи информации

17. Аудитор должен передавать информацию лицам, наделенным руководящими полномочиями, на своевременной основе. (См. Параграфы А44-А45)

Адекватность процесса передачи информации

18. Аудитор должен установить, был ли двухсторонний обмен информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, адекватным с точки зрения аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если таковые имеются, для оценки аудитором рисков существенных искажений и возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, а также предпринять соответствующие действия. (См. Параграфы А46-А48)

Документация

19. Если вопросы, передача информации по которым требуется данным МСА, передаются в устной форме, аудитор должен задокументировать такие вопросы, а также когда и кому они были переданы. Если информация по соответствующим вопросам передается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию сообщений как часть аудиторской документации. (См. Параграф А49)

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Функция информирования (См. Параграф. 5)

A1. Данный МСА посвящен, прежде всего, передаче информации аудитором лицам, наделенным руководящими полномочиями. Однако, эффективный двухсторонний обмен информацией важен для обеспечения:

(а) Понимания аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, вопросов, связанных с аудитом в контексте конструктивных рабочих отношений и их установления. Эти отношения развиваются в условиях сохранения аудитором независимости и объективности;

(б) Получения аудитором информации, значимой для аудита, от лиц, наделенных руководящими полномочиями. Например, лица, наделенные руководящими полномочиями, могут помочь аудитору в получении представления о субъекте и его среде, в определении соответствующих источников аудиторского доказательства, и в предоставлении информации об определенных операциях или событиях; и

(в) Выполнения лицами, наделенными руководящими полномочиями, своих обязанностей по надзору за процессом подготовки и представления финансовой отчетности, таким образом, уменьшая риски существенных искажений финансовой отчетности.

A2. Хотя аудитор несет ответственность за передачу информации по вопросам, требуемым данным МСА, руководство субъекта также обязано информировать лица, наделенные руководящими полномочиями об аспектах, имеющих значение для управления. Информирование аудитором не освобождает руководство субъекта от этой обязанности. Аналогичным образом, информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности передавать такую

информацию. Передача информации по этим вопросам руководством субъекта может, однако, повлиять на форму или время информирования аудитором лиц, наделенных руководящими полномочиями.

A3. Четкое информирование об определенных вопросах, предусмотренных МСА, является неотъемлемой частью каждого аудита. МСА, однако, не требуют, чтобы аудитор выполнял процедуры специально, чтобы идентифицировать любые другие вопросы с целью информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Ограничения, накладываемые законодательством и регулирующими органами на передачу информации лицам, наделенным руководящими полномочиями

A4. Законодательство или нормативные акты могут ограничить передачу аудитором информации по определенным вопросам лицам, наделенным руководящими полномочиями. Например, законодательство или нормативные акты могут специально запрещать передачу информации или какое-либо другое действие, которое могло бы нанести ущерб расследованию, проводимому соответствующим органом по фактическому или подозреваемому противоправному действию. При некоторых обстоятельствах потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и обязательствами передавать информацию могут оказаться довольно сложными. В таких случаях аудитор может рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

Лица, наделенные руководящими полномочиями (См. Параграф 7)

A5. Структуры управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции или субъекта, отражая культурную и правовую среду, а также размер и структуру собственности субъекта. Например:

- В некоторых юрисдикциях существует наблюдательный совет (который в целом или по-преимуществу не является

исполнительным органом), который юридически отделен от правления (исполнительного органа) (двухуровневая структура правления). В других юрисдикциях и надзорная и исполнительная функции юридически возложены на один, или унитарный, орган (одноуровневая структура правления).

- В некоторых субъектах лица, наделенные руководящими полномочиями, занимают должности, которые являются неотъемлемой частью юридической структуры субъекта, например, директоров компании. В других, например, некоторых правительственных субъектах, управление возложено на орган, который не является частью субъекта.
- В некоторых случаях некоторые или все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом. В других случаях в состав лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта входят разные люди.

A6. В большинстве субъектов управление является коллективной ответственностью управляющего органа, такого как совет директоров, наблюдательный совет, партнеры, владельцы, управленческий комитет, совет управляющих, доверительных управляющих, или лиц с эквивалентными полномочиями. В некоторых малых субъектах, однако, управление может быть возложено на одно лицо, например, на собственника-управляющего, если нет никаких других владельцев, или единственного доверительного управляющего. Если управление является коллективной ответственностью, на подгруппу, такую как комитет по аудиту или даже на физическое лицо, может быть возложено выполнение определенных задач с целью содействия управляющему органу в выполнении его обязанностей. В качестве альтернативы, подгруппа или физическое лицо могут иметь определенный, юридически установленный круг обязанностей, которые отличаются от обязанностей управляющего органа.

A7. Такое разнообразие означает, что в данном МСА невозможно определить для всех аудитов лица, которых аудитор должен информировать о соответствующих вопросах. Кроме того, в некоторых случаях четкое определение соответствующих лиц, которых необходимо информировать, представляет определенную трудность по причине используемой нормативной базы или каких-либо других обстоятельств соглашения, например, субъекты, структура управления которых формально не определена, такие как некоторые семейные предприятия, некоторые некоммерческие организации, а также некоторые правительственные субъекты. В таких случаях аудитор может столкнуться с необходимостью обсудить и согласовать соответствующее лицо(а), которое необходимо информировать, с нанимающей стороной. При определении того, кому передавать информацию, имеет большое значение представление аудитора о структуре и процессах управления субъекта, полученное в соответствии с МСА 315 (Предложенным в новой редакции). Соответствующее лицо (а), которого необходимо информировать, может меняться в зависимости от вопроса, информация по которому будет передана.

A8. МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) предусматривает специфические вопросы, о которых аудиторы группы должны проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями. [60] Если субъект является компонентом группы, соответствующее лицо(а), которого информирует аудитор компонента, зависит от обстоятельств соглашения и вопроса, по которому будет предоставлена информация. В некоторых случаях несколько компонентов могут осуществлять одинаковую деятельность в рамках одной системы внутреннего контроля и использовать одинаковую учетную практику. Если состав лиц, наделенных руководящими полномочиями, таких компонентов также совпадает (например,

[60] МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)», параграфы 46-49.

общий совет директоров), можно избежать дублирования, информируя такие компоненты одновременно.

Обмен информацией с подгруппой лиц, наделенных руководящими полномочиями (См. Параграф 8)

A9. При рассмотрении вопросов информирования подгруппы лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудитор может принять во внимание такие вопросы, как:

- Соответствующие обязанности подгруппы и управляющего органа.
- Характер вопроса, информация по которому должна быть передана.
- Соответствующие требования законодательства или регулирующих органов.
- Имеет ли подгруппа полномочия принимать меры относительно переданной информации и может ли предоставить дальнейшую информацию и объяснения, которые могут потребоваться аудитору.

A10. При принятии решения о том, есть ли необходимость также сообщить информацию, полностью или в краткой форме, управляющему органу, аудитор может принять во внимание оценку аудитором того, насколько эффективно и надлежащим ли образом подгруппа передает соответствующую информацию управляющему органу. При согласовании условий соглашения аудитор может поднять вопрос о том, что аудитор оставляет за собой право информировать управляющий орган, если только это не запрещено законодательством или нормативными актами.

A11. Комитеты по аудиту (или подобные подгруппы с различными названиями) существуют во многих юрисдикциях. И хотя их конкретные полномочия и функции могут различаться, обмен информацией с комитетом по аудиту, при условии существования последнего, стал ключевым элементом в информировании

аудитором лиц, наделенных руководящими полномочиями. Принципы надлежащего управления предполагают, что:

- Аудитор будет регулярно приглашаться на заседания комитета по аудиту.
- Председатель комитета по аудиту и, если необходимо, другие члены комитета по аудиту, будут поддерживать связь с аудитором на периодической основе.
- Комитет по аудиту будет проводить заседания с аудитором без участия руководства субъекта, по меньшей мере, раз в год.

Случаи, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом (**См. Параграф 9)**

A12. В некоторых случаях все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, и применение требований информирования соответственно модифицируется с учетом такого положения дел. В таких случаях обмен информацией с лицами, выполняющими обязанности руководства субъекта, не обеспечивает надлежащего информирования всех лиц, которым, в противном случае, аудитор передавал бы информацию как членам управления. Например, в компании, где все директора вовлечены в процесс управления субъектом, некоторые из таких директоров (например, директор, отвечающий за маркетинг) могут не располагать информацией о значительных вопросах, которые обсуждались с другим директором (например, директором, отвечающим за подготовку финансовой отчетности).

Вопросы для информирования

Обязанности аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности (См. Параграф 10)

A13. Обязанности аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности часто описываются в письме-соглашении или в какой-либо другой

подходящей форме письменного соглашения, которое фиксирует согласованные условия проекта. Предоставление лицам, наделенным руководящими полномочиями, копии такого письма-соглашения или другой подходящей формы письменного соглашения может оказаться надлежащим способом информирования указанных лиц о таких вопросах, как:

- Ответственность аудитора за выполнение аудита в соответствии с МСА, который проводится с целью выражения мнения относительно финансовой отчетности. Следовательно, вопросы, по которым аудитор обязан предоставлять информацию в соответствии с МСА, включают значительные вопросы, возникающие в результате аудита финансовой отчетности, которые являются значимыми для лиц, наделенных руководящими полномочиями, в рамках надзора за процессом подготовки и представления финансовой отчетности.
- Тот факт, что МСА не требуют, чтобы аудитор разрабатывал процедуры с целью выявления дополнительных вопросов для информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Если применимо, обязанность аудитора передавать информацию по специфическим вопросам, предусмотренным законодательством или нормативными актами, соглашением с субъектом, или дополнительными требованиями, применимыми к данному проекту, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров.

A14. Законодательство или нормативные акты, соглашение с субъектом или дополнительные требования, применимые к какому-либо конкретному проекту, могут предусматривать более широкий круг вопросов для информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями. Например, (а) соглашение с субъектом может предусматривать специфические вопросы для информирования,

когда такие вопросы являются результатом услуг, оказанных фирмой или сетевой фирмой, которые не являются аудитом финансовой отчетности; или (б) мандат аудитора государственного сектора может предусматривать вопросы для информирования, которые попадают в поле зрения аудитора в результате выполнения другой работы, такой как аудит результатов деятельности.

Запланированный масштаб и сроки выполнения аудита (См. Параграф 11)

A15. Обмен информацией относительно запланированного масштаба и сроков выполнения аудита может:

(а) Помочь лицам, наделенным руководящими полномочиями, лучше понять последствия работы аудитора, обсудить проблемы риска и существенности с аудитором, и идентифицировать любые области, в которых они могут попросить аудитора провести дополнительные процедуры; и

(б) Помочь аудитору лучше понять субъекта и его среду.

A16. При обмене информации с лицами, наделенными руководящими полномочиями, о запланированном масштабе и сроках выполнения аудита, требуется осторожность, чтобы не поставить под угрозу эффективность аудита, особенно в тех случаях, когда некоторые или все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом. Например, информирование о характере и сроках проведения детальных аудиторских процедур может уменьшить эффективность таких процедур, делая их слишком предсказуемыми.

A17. Вопросы для информирования могут включать:

- Как аудитор предлагает поступить со значительными рисками существенного искажения по причине мошенничества или ошибки.
- Аудиторский подход к средствам внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита.

- Применение существенности в контексте аудита.[61]

A18. Другие вопросы планирования, которые может быть целесообразно обсудить с лицами, наделенными руководящими полномочиями, включают:

- В случае если у субъекта есть служба внутреннего аудита, степень, в которой аудитор будет использовать работу службы внутреннего аудита, и как внешние и внутренние аудиторы могут наиболее эффективно сотрудничать в конструктивной и взаимодополняющей манере.
- Взгляды лиц, наделенных руководящими полномочиями, на:
  - Соответствующее лицо(а) в структуре управления субъекта, с которому будет предоставляться информация.
  - Распределение обязанностей между лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством субъекта.
  - Цели и стратегии субъекта, а также соответствующие предпринимательские риски, которые могут привести к существенным искажениям.
  - Вопросы, которые, по мнению лиц, наделенных руководящими полномочиями, заслуживают особого внимания в ходе аудита, и любые области, по которым они просят провести дополнительные процедуры.
  - Значительные коммуникации с регулирующими органами.

---

61 [Предлагаемый] МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Существенность в планировании и выполнении аудита».

- Другие вопросы, которые, по мнению лиц, наделенных руководящими полномочиями, могут повлиять на аудит финансовой отчетности.

- Отношение, понимание, и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, в отношении (а) системы внутреннего контроля субъекта и её важности для субъекта, включая то, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор за эффективностью системы внутреннего контроля, и (в) обнаружение или возможность совершения мошенничества.
- Действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, методах корпоративного управления, правилах допуска к листингу на бирже, и сопутствующих вопросах.
- Ответы лиц, наделенных руководящими полномочиями, на предыдущую информацию аудитора.

A19. Хотя обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями, может помочь аудитору в планировании масштаба и сроков выполнения аудита, это не меняет исключительную ответственность аудитора по установлению общей стратеги и плана аудита, включая характер, сроки выполнения и масштаб процедур, необходимых, чтобы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство.

Значительные результаты аудита (См. Параграф 12)

A20. Обмен информацией о результатах аудита может повлечь требование предоставить дальнейшую информацию от лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы завершить полученное аудиторское доказательство. Например, аудитор может подтвердить, что лица, наделенные руководящими полномочиями, понимают факты и обстоятельства, связанные с определенными операциями или событиям, аналогичным образом.

Значительные качественные аспекты учетной практики (См. Параграф 12 (а))

A21. Основы представления финансовой отчетности, как правило, позволяют субъекту делать расчетные оценки и суждения об учетной политике и раскрытиях в финансовой отчетности. Открытый и конструктивный обмен информацией о значительных качественных аспектах учетной практики субъекта может включать комментарии о приемлемости значительных методов бухгалтерского учета. Приложение 2 содержит вопросы для информирования в этой связи.

Значительные трудности, с которыми столкнулся аудитор в ходе аудита (См. Параграф 12 (б))

A22. Существенные трудности, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита, могут включать такие вопросы, как:

- Существенные задержки при предоставлении руководством субъекта запрашиваемой информации.
- Слишком короткий срок для выполнения аудита.
- Большие усилия, которые неожиданно потребовались для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.
- Недоступность ожидаемой информации.
- Ограничения, наложенные на аудитора, руководством субъекта.
- Нежелание руководства субъекта по требованию предоставить или продлить оценку способности субъекта продолжать функционировать в соответствии с допущением о непрерывности деятельности.

При некоторых обстоятельствах такие трудности могут составить ограничение масштаба, которое приводит к модификации мнения аудитора[62].

[62] [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции)

*Значительные вопросы, которые необходимо обсудить устно или посредством переписки с руководством субъекта (*См. Параграф 12 (c) (ii))

A23. Значительные вопросы, которые необходимо обсудить устно или посредством переписки с руководством субъекта, могут включать такие вопросы, как:

- Условия бизнеса, затрагивающие субъект, бизнес-планы и стратегии, которые могут повлиять на риски существенных искажений.
- Обеспокоенность в отношении консультаций руководства субъекта с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита.
- Обсуждения или переписка в связи с первоначальным или повторным назначением аудитора по вопросам учетной практики, применения стандартов аудита, или гонорара за аудиторские или прочие услуги.

Другие значительные вопросы, связанные с процессом подготовки и представления финансовой отчетности (См. Параграф 12 (d))

A24. Другие значительные вопросы, возникающие в ходе аудита, которые непосредственно касаются лиц, наделенных руководящими полномочиями, при осуществлении последними надзора за процессом подготовки и представления финансовой отчетности, могут включать такие вопросы, как существенные искажения фактов или существенные противоречия в информации, сопровождающей аудированную финансовую отчетность, которые были исправлены.

Независимость аудитора (См. Параграф 13)

A25. Аудитор должен соблюдать требования независимости и другие этические требования, которые обычно включают Часть А и Часть Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Международной

«Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

Федерации Бухгалтеров, связанные с аудитом финансовой отчетности, вместе с национальными требованиями, которые являются более строгими[63].

A26. Отношения и другие вопросы, а также меры предосторожности, о которых необходимо сообщать, различаются в зависимости от обстоятельств соглашения, но в целом направлены на:

(а) Угрозы независимости, которые попадают под следующие категории: угрозы наличия личной заинтересованности, угрозы самопроверки, угрозы чрезмерной защиты, угрозы знакомства, и угрозы запугивания; и

(б) Меры предосторожности, созданные профессиональной, законодательной или нормативной средой, меры предосторожности в рамках субъекта, и меры предосторожности в рамках собственных систем и процедур фирмы.

Вопросы, о которых аудитор обязан информировать в соответствии с параграфом 13(а), могут включать непреднамеренное нарушение соответствующих этических требований, поскольку они связаны с независимостью аудитора, а также любые корректирующие действия, которые были предприняты или предложены.

A27. Вопросы, связанные с независимостью аудитора, о которых аудитор обязан информировать в случае котируемых субъектов, могут также оказаться уместными и в случае с некоторыми другими субъектами, особенно с представляющими значительный интерес для общества, потому что благодаря их деятельности, размеру или корпоративному статусу круг заинтересованных лиц, связанных с такими субъектами, очень широк. В качестве примеров субъектов, которые не являются котируемыми субъектами, но для которых информирование по вопросам

[63] [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», параграф 14.

независимости аудитора может оказаться целесообразным, можно назвать субъекты государственного сектора, кредитные учреждения, страховые компании, и пенсионные фонды. С другой стороны, могут возникнуть ситуации, когда информирование относительно независимости аудитора окажется нецелесообразным, например, если все лица, наделенные руководящими полномочиями, были проинформированы о соответствующих фактах во время выполнения ими функций руководства субъекта. Это наиболее вероятно, когда субъектом управляет владелец, а аудиторская фирма и сетевые фирмы практически не касаются других аспектов деятельности субъекта, кроме аудита финансовой отчетности.

Дополнительные вопросы (См. Параграф 3)

A28. Лица, наделенные руководящими полномочиями, отвечают за обеспечение, посредством надзора за руководством субъекта, что субъект устанавливает и поддерживает систему внутреннего контроля с целью получения разумной уверенности относительно надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций и соблюдения применимых законов и нормативных актов.

A29. Аудитору может стать известно о каких-либо дополнительных вопросах, которые не обязательно касаются надзора над процессом подготовки и представления финансовой отчетности, но которые, тем не менее, являются значимыми в контексте обязанностей лиц, наделенных руководящими полномочиями, по осуществлению надзора за стратегическим направлением субъекта или обязательствами субъекта, связанными с подготовкой отчетности. Такие вопросы могут включать, например, значительные недостатки в структурах или процессах управления, значительные решения или действия старшего руководства субъекта без надлежащей авторизации.

A30. При принятии решения о том, информировать ли о дополнительных вопросах лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудитор может обсудить такие вопросы, о которых

ему стало известно, с соответствующим уровнем руководства субъекта, кроме случаев, когда такое обсуждение будет нецелесообразным в сложившейся ситуации.

A31. Если аудитор сообщил о каком-либо дополнительном вопросе, может оказаться целесообразным для аудитора проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о том, что:

(а) Выявление и информирование о таких вопросах является несущественным для цели аудита, которая заключается в формировании мнения относительно финансовой отчетности;

(б) Никакие процедуры не были выполнены относительно такого вопроса, кроме тех, которые были необходимы для формирования мнения относительно финансовой отчетности; и

(в) Никакие процедуры не были выполнены, чтобы определить, существуют ли какие-либо другие дополнительные вопросы.

Процесс обмена информацией

Установление процесса обмена информацией (См. Параграф 14)

A32. Четкое информирование об обязанностях аудитора, запланированном масштабе и сроках выполнения аудита, а также об ожидаемом общем содержании сообщений помогает установить основу для эффективного двухстороннего обмена информацией.

A33. Вопросы, которые могут также поспособствовать эффективному двухстороннему обмену информацией, включают обсуждение:

- Цели обмена информацией. Когда цель четко установлена, аудитор и лица, наделенные руководящими полномочиями, имеют больше возможностей достичь взаимного понимания соответствующих проблем и ожидаемых действий, которые определяются в результате процесса обмена информацией.

- Формы, в которой будет передаваться информация.

- Лица или лиц в команде по аудиту и среди лиц, наделенных руководящими полномочиями, которые будут обмениваться информацией в отношении определенных вопросов.
- Ожидания аудитора, что обмен информации будет двухсторонним и что лица, наделенные руководящими полномочиями, будут информировать аудитора о тех вопросах, которые они считают значимыми для аудита, например, стратегические решения, которые могут в значительной степени затронуть характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, подозрение или обнаружение мошенничества, а также беспокойство по поводу честности или компетентности старшего руководства субъекта.
- Процесс принятия мер и предоставления обратной связи по вопросам, о которых сообщил аудитор.
- Процесс принятия мер и предоставления обратной связи по вопросам, о которых сообщили лица, наделенные руководящими полномочиями.

A34. Процесс обмена информацией будет меняться в зависимости от обстоятельств, включая размер и структуру управления субъекта, методы работы лиц, наделенных руководящими полномочиями, и взгляд аудитора на значимость вопросов, которые будут переданы. Наличие трудностей при установлении эффективного двухстороннего обмена информацией может указывать на то, что коммуникация между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, не соответствует цели аудита (см. Параграф A48).

Аспекты, характерные для малых субъектов

A35. В случае аудита малых субъектов аудитор может использовать менее структурированный процесс информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями, чем в случае с котируемыми или более крупными субъектами.

Обмен информацией с руководством субъекта

A36. Многие вопросы могут быть обсуждены с руководством субъекта в рамках обычного процесса аудита, включая вопросы, в отношении которых данный МСА выдвигает требование информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями. Такие обсуждения признают исполнительную ответственность руководства субъекта за проведение операций субъекта и, в частности, ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности.

A37. Прежде, чем информировать о каких-либо вопросах лица, наделенные руководящими полномочиями, аудитор может обсудить такие вопросы с руководством субъекта, кроме случаев, когда такое обсуждение является нецелесообразным. Например, было бы неуместным обсуждать вопросы компетентности или честности руководства с руководством субъекта. В дополнение к признанию исполнительной ответственности руководства субъекта такие начальные обсуждения могут прояснить факты и проблемы, и дать руководству субъекта возможность предоставить более подробную информацию и объяснения. Аналогичным образом, когда у субъекта есть служба внутреннего аудита, аудитор может обсудить некоторые вопросы с внутренним аудитором прежде, чем обращаться к лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Обмен информацией с третьими лицами

A38. Лица, наделенные руководящими полномочиями, могут пожелать предоставить третьим лицам, например, банкирам или определенным регулирующим органам копии письменных сообщений, полученных от аудитора. В некоторых случаях раскрытие информации третьим лицам может быть незаконным или неправомерным по каким-либо иным причинам. Если письменное сообщение, подготовленное для лиц, наделенных руководящими полномочиями, предоставлено третьим лицам, в сложившейся ситуации может быть важно, чтобы третьи лица были проинформированы о том, что при подготовке данного сообщения они не принимались в расчет. Это может быть сделано посредством, например, заявления в письменных сообщениях,

направленных лицам, наделенным руководящими полномочиями, которое содержит следующую информацию:

(а) Что сообщение предназначено исключительно для использования лицами, наделенными руководящими полномочиями, и, сообразно обстоятельствам, руководства группы и аудитора группы, и третьим лицам не следует на него полагаться;

(б) Что аудитор не принимает никакой ответственности перед третьими лицами; и

(в) Любые ограничения на раскрытие или распространение третьим лицам.

A39. В некоторых юрисдикциях аудитор может быть обязан согласно законодательству или нормативным актам, например:

- Уведомлять регулирующий орган или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы лица, наделенные руководящими полномочиями. Например, в некоторых странах аудитор обязан сообщать об искажениях властям, если руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, не в состоянии предпринять корректирующие действия;
- Предоставлять копии определенных отчетов, подготовленных для лиц, наделенных руководящими полномочиями, соответствующим регулирующим органам или органам финансирования, или другим органам, таким как центральный орган в случае с некоторыми субъектами государственного сектора; или
- Предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для лиц, наделенных руководящими полномочиями.

A40. Если законодательство или нормативные акты не требуют предоставить третьему лицу копию письменных сообщений аудитора, направленных лицам, наделенным руководящими

полномочиями, аудитору может потребоваться предварительное согласие лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы это сделать.

Формы передачи информации (См. Параграфы 15-16)

A41. Эффективный обмен информацией предполагает как представления, подготовленные в определенной форме, и письменные отчёты, так и менее структурированные сообщения, включая обсуждения. Аудитор может передавать информацию о вопросах, кроме тех, которые изложены в параграфах 15 и 16, либо в устной, либо в письменной форме. Письменные сообщения могут включать письмо-соглашение, которое предоставляется лицам, наделенным руководящими полномочиями.

A42. Помимо значимости определенного вопроса, на форму сообщения (например, устная или письменная, степень детализации или обобщения в сообщении, и структурированная или неструктурированная форма) могут оказать влияние такие факторы, как:

- Был ли вопрос разрешен удовлетворительным образом.
- Сообщало ли руководство субъекта ранее о данном вопросе.
- Размер, операционная структура, контрольная среда, и организационно-правовая форма субъекта.
- В случае аудита финансовой отчетности специального назначения, аудирует ли аудитор также и финансовую отчетность общего назначения субъекта.
- Юридические требования. В некоторых юрисдикциях письменные сообщения, направляемые лицам, наделенным руководящими полномочиями, должны быть выполнены в предписанной форме согласно местному закону.
- Ожидания лиц, наделенных руководящими полномочиями, включая договоренности о периодических встречах или обмене информацией с аудитором.

- Сумма продолжающегося контакта и диалог, который ведет аудитор с лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Были ли существенные изменения в составе руководства субъекта.

A43. Когда какой-либо значительный вопрос обсуждается с отдельным представителем лиц, наделенных руководящими полномочиями, например, председателем комитета по аудиту, для аудитора может оказаться целесообразным включить данный вопрос в более поздние сообщения, чтобы у всех лиц, наделенных руководящими полномочиями, была полная и сбалансированная информация.

Время передачи информации (См. Параграф 17)

A44. Выбор надлежащего времени для информирования будет меняться в зависимости от обстоятельств соглашения. При выборе времени учитываются значимость и характер вопроса, а также действия, которые ожидаются от лиц, наделенными руководящими полномочиями. Например:

- Информирование о вопросах планирования может осуществляться на начальных стадиях выполнения соглашения по аудиту, а в случае первичного соглашения может осуществляться в рамках согласования условий соглашения.
- Может оказаться целесообразно сообщать о значительных трудностях, с которыми столкнулся аудитор в ходе аудита как можно скорее, если лица, наделенные руководящими полномочиями, в состоянии помочь аудитору в преодолении трудностей, или если велика вероятность того, что такие трудности приведут к модифицированному мнению. Аналогичным образом, может оказаться целесообразным сообщить о существенных недостатках в организации, внедрении или эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которые попали в поле зрения аудитора, как можно скорее.

- Информирование о вопросах независимости может быть целесообразным всякий раз, когда были сделаны значительные суждения об угрозах независимости и соответствующих мерах предосторожности, например, при принятии соглашения о предоставлении неаудиторских услуг и при заключительном обсуждении. Заключительное обсуждение также может быть подходящим временем, чтобы сообщить результаты аудита, включая мнение аудитора о качественных аспектах учетной практики субъекта.
- При аудите финансовой отчетности общего назначения и финансовой отчетности специального назначения может оказаться целесообразным скоординировать время информирования.

A45. Среди прочих факторов, которые могут повлиять на выбор времени для передачи информации, можно назвать следующие факторы:

- Размер, операционная структура, контрольная среда, и организационно-правовая форма аудируемого субъекта.
- Любое юридическое обязательство информировать об определенных вопросах в течение указанного периода.
- Ожидания лиц, наделенных руководящими полномочиями, включая договоренности о периодических встречах или обмене информацией с аудитором.
- Время, когда аудитор выявляет те или иные вопросы, например, аудитор может не идентифицировать какой-либо определенный вопрос (например, несоблюдение закона) в тот момент, когда можно предпринять упреждающие меры, но информирование о таком вопросе позволит предпринять корректирующие действия.

Адекватность процесса обмена информацией (См. Параграф 18)

A46. Аудитор не должен разрабатывать какие-либо определенные процедуры, чтобы подтвердить оценку двухстороннего обмена информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями; скорее, такая оценка может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе аудиторских процедур, выполненных для других целей. Такие наблюдения могут включать:

- Надлежащий характер и своевременность действий, предпринятых лицами, наделенными руководящими полномочиями, в ответ на вопросы, поднятые аудитором. Если значительные вопросы, поднятые в предыдущих коммуникациях, не были эффективно разрешены, может быть целесообразно для аудитора поинтересоваться о том, почему соответствующие действия не были предприняты, и рассмотреть необходимость поднять такой вопрос снова. Это поможет избежать риска, что аудитор произведет впечатление, будто он считает, что вопрос был разрешен надлежащим образом или больше не является значимым.
- Очевидная открытость лиц, наделенных руководящими полномочиями, при коммуникациях с аудитором.
- Готовность и способность лиц, наделенных руководящими полномочиями, встречаться с аудитором без участия руководства субъекта.
- Очевидная способность лиц, наделенных руководящими полномочиями, в полной мере постигать вопросы, поднятые аудитором, например, тщательность, с которой лица, наделенные руководящими полномочиями, исследуют проблемы и задают вопросы по рекомендациям, которые им предоставлены.
- Трудности в установлении взаимопонимания с лицами, наделенными руководящими полномочиями, в вопросах

формы, сроков и ожидаемого общего содержания сообщений.

- Если некоторые или все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, их очевидное понимание того, как вопросы, обсуждаемые с аудитором, влияют на их более широкие обязанности по управлению, равно как и их обязанности по руководству.
- Удовлетворяет ли двухсторонний обмен информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, применимым требованиям законодательства и регулирующих органов.

A47. Как отмечалось в параграфе A1, эффективный двухсторонний обмен информации помогает и аудитору и лицам, наделенным руководящими полномочиями. Далее, МСА 315 (Предложенный в новой редакции) определяет участие лиц, наделенных руководящими полномочиями, включая их взаимодействие со службой внутреннего аудита, если таковая имеется, и внешними аудиторами, как элемент контрольной среды субъекта. [64] Неадекватный двухсторонний обмен информацией может указывать на неудовлетворительную контрольную среду и может повлиять на оценку аудитором рисков существенных искажений. Также существует риск, что аудитор мог не получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, чтобы сформировать мнение относительно финансовой отчетности.

A48. Если двухсторонний обмен информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, не адекватен и ситуация не может быть разрешена, аудитор может предпринять такие действия, как:

- Модификация аудиторского мнения на основе ограничения масштаба.

---

64 МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф A66.

- Получение юридической консультации о последствиях различных действий.
- Информирование третьих сторон (например, регулирующий орган) или более высоких органов во внешней структуре управления, таких как владельцы бизнеса (например, акционеры на общем собрании), или ответственного члена правительства или парламента в государственном секторе.
- Прекращение оказания услуг по соглашению, если это разрешено в соответствующей юрисдикции.

Документация (См. Параграф 19)

A49. Письменное отражение устных сообщений и обсуждений может включать копии протоколов, подготовленных субъектом и сохраненных как часть аудиторской документации, если указанные протоколы надлежащим образом фиксируют процесс обмена информацией.

Приложение 1

(См. Параграф 3)

Специфические требования в [Предлагаемом] МСКК 1 (Предложенном в новой редакции) и других МСА, которые обращаются к вопросу обмена информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями

Данное приложение указывает параграфы в [предлагаемом] МСКК 1 (Предложенном в новой редакции)[1] и других МСА в редакции от 31 декабря 2007 года, которые требуют информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об определенных вопросах. Этот список не является заменой изучения требований, соответствующего руководства по применению и пояснительного материала, содержащихся в МСА.

- [Предлагаемый] (МСКК) 1 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения о выражении уверенности и сопутствующих услугах» - параграф [36(а)]
- [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» – параграфы [7 и 8]
- МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности» – параграфы 21, 38(с) и 40-42
- [Предлагаемый] МСА 250 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора, связанные с законодательством и нормативными актами при аудите финансовой отчетности» – параграфы [12, 14, 17 и 21-23]

---

[1] [Предлагаемый] МСКК 1 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения о выражении уверенности и сопутствующих услугах».

- МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» – параграф 32
- МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски» – параграф 19
- [Предлагаемый] МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» – параграфы [15-17]
- [Предлагаемый] МСА 510 (Предложенный в новой редакции) «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо» – параграф [6]
- [Предлагаемый] МСА 550 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Связанные стороны» – параграфы [16, 23(е), 27 и 28]
- МСА 560 (Предложенный в новой редакции) «Последующие события» – параграфы 7(б), 9, 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- [Предлагаемый] МСА 570 (Предложенный в новой редакции) «Допущение о непрерывности деятельности» – параграфы [24 и 25]
- МСА 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)» – параграф 49
- [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора» – параграфы [14, 16 и 30]
- [Предлагаемый] МСА 706 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете (заключении) независимого аудитора» – параграф [10]

Приложение 2

(См: Параграфы 12 (а), А21)

Качественные аспекты учетной практики

Вопросы, о которых необходимо информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, в соответствии с параграфом 12 (а), и которые обсуждались в параграфе А21, могут включать такие вопросы, как:

Учетная политика

- Надлежащий характер учетной политики применительно к конкретным обстоятельствам субъекта, учитывая необходимость уравновесить затраты на предоставление информации с вероятной выгодой пользователей финансовой отчетности субъекта. В случае если существует приемлемая альтернативная учетная политика, сообщение может включать указание на статьи финансовой отчетности, на которые оказал влияние выбор основных принципов учетной политики, а также информацию по учетной политике, используемой подобными субъектами.
- Первоначальный выбор и изменения в существенной учетной политике, включая применение новых стандартов бухгалтерского учета. Сообщение может включать: влияние времени и метод принятия изменения в учетной политике на текущий и будущий доход субъекта; и время внесения изменений в учетной политике в связи с ожидаемыми новыми стандартами бухгалтерского учета.
- Действие основных принципов учетной политики в спорных или формирующихся областях (или областях, которые являются уникальными для отрасли, особенно когда отмечается нехватка авторитетного руководства или единодушия).
- Эффект времени операций относительно периода, в котором они учтены.

Расчетные оценки

- В отношении статей, для которых оценки являются значительными, вопросы, обсуждаемые в МСА 540 (Пересмотренном и предложенном в новой редакции)[2], включая, например:
  - Определение руководством субъекта расчетных оценок.
  - Процесс, используемый руководством субъекта, чтобы делать расчетные оценки.
  - Риски существенных искажений.
  - Показатели возможной предвзятости руководства субъекта.
  - Раскрытие неопределенности оценки в финансовой отчетности.

Раскрытия в финансовой отчетности

- Вопросы и соответствующие суждения, связанные с формулировкой особенно чувствительных раскрытий в финансовой отчетности (например, раскрытий, связанных с признанием дохода, вознаграждением, допущением о непрерывности деятельности, последующими событиями, и непредвиденными обстоятельствами).
- Общая нейтральность, последовательность и ясность раскрытий в финансовой отчетности.

Сопутствующие вопросы

- Потенциальное влияние на финансовую отчетность значительных рисков и неопределенности, таких как тяжбы, находящиеся на рассмотрении суда, которые раскрыты в финансовой отчетности.

---

2 МСА 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий».

- Степень, в которой финансовая отчетность подвергается влиянию необычных операций, включая однократные суммы, признанные в течение периода, а также степень, в которой такие сделки отдельно раскрыты в финансовой отчетности.
- Факторы, затрагивающие балансовую стоимость активов и обязательств, включая базу, используемую субъектом, для определения сроков полезной службы материальных и нематериальных активов. Сообщение может объяснить, как были отобраны факторы, влияющие на балансовую стоимость, и как повлиял бы на финансовую отчетность альтернативный выбор.
- Выборочное исправление искажений, например, исправление искажений, которые увеличивают признанный доход, но не искажений, которые уменьшают признанный доход.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 300 (ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ) ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение

Область применения данного МСА 1

Дата вступления в силу 2

Цель 3

Требования

Участие ключевых членов команды по проекту 4

Предварительные работы по соглашению 5

Работы по планированию 6-10

Документация 11

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту 12

Руководство по применению и пояснительный материал

Роль и время планирования A1-A4

Участие ключевых членов команды по проекту..... A5

Предварительные работы по соглашению A6-A8

Работы по планированию..... A9-A16

Документация A17-A20

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту..... A21

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Приложение: Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при определении общей стратегии аудита

Международный стандарт аудита (МСА) 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. Данный Международный стандарт аудита (МСА) посвящен обязанности аудитора планировать аудит финансовой отчетности. Данный МСА составлен в контексте повторяющихся аудитов. Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту, описываются отдельно. (См. Параграфы А1-А4)

Дата вступления в силу

2. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы запланировать аудит так, чтобы он выполнен эффективно.

Требования

Участие ключевых участников команды по проекту

4. Партнер по проекту и другие ключевые члены команды по проекту должны участвовать в планировании аудита, включая планирование и участие в обсуждении с участниками команды по проекту. (См. Параграф А5)

Предварительная работа по соглашению

5. Аудитор должен предпринять следующие действия на начальном этапе текущего соглашения по аудиту:

   (а) Выполнение процедур, требуемых [предлагаемым] МСА 220 (Предложенным в новой редакции) относительно продолжения отношений с клиентом и конкретного соглашения по аудиту[1];

[1] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности», параграфы [11-12].

(б) Оценка соответствия этическим требованиями, включая независимость, как того требует [предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции)[2]; и

(в) Установление факта понимания условий соглашения, как того требует [предлагаемый] МСА 210 (Предложенный в новой редакции)[3]. (См. Параграфы А6-А8)

Работа по планированию

6. Аудитор должен определить общую стратегию аудита, которая устанавливает масштаб, сроки выполнения и направление аудита и служит ориентиром при разработке плана аудита.

7. При определении общей стратегии аудита аудитор должен:

(а) Установить характеристики соглашения, которые определяют его масштаб;

(б) Установить цели отчетности, представляемой по соглашению для планирования сроков аудита и характера необходимых коммуникаций;

(в) Рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значительными для направления усилий команды по проекту;

(г) Рассмотреть результаты предварительной работы по соглашению и, при необходимости, рассмотреть вопрос о том, являются ли знания, полученные при выполнении партнером по проекту других соглашений для субъекта, значимыми для аудита; и

(д) Установить характер, сроки и масштаб ресурсов, необходимых для выполнения соглашения. (См. Параграфы А9-А12)

---

[2] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграфы [8-10].

[3] [Предлагаемый] МСА 210 (Предложенный в новой редакции) «Согласование условий соглашений по аудиту», параграфы [4-8].

8. Аудитор должен разработать план аудита, который должен включать описание:

   (а) Характера, сроков выполнения и масштаба запланированных процедур по оценке риска, как определено в МСА 315 (Предложенном в новой редакции)[4].

   (б) Характера, сроков выполнения и масштаба запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений, как определено в МСА 330 (Предложенном в новой редакции)[5].

   (в) Других запланированных аудиторских процедур, которые должны быть выполнены, чтобы соглашение соответствовало требованиям МСА. (См. Параграф А13)

9. Аудитор должен обновлять и изменять общую стратегию аудита и план аудита по мере необходимости в ходе аудита. (См. Параграф А14)

10. Аудитор должен запланировать характер, сроки выполнения и степень контроля и надзора над работой команды по проекту, а также обзора их работы. (См. Параграфы А15-А16)

Документация

11. Аудитор должен задокументировать:

    (а) Общую стратегию аудита;

    (б) План аудита; и

    (в) Любые существенные изменения, внесенные в ходе соглашения по аудиту, в общую стратегию аудита или план аудита, а также причины внесения таких изменений. (См. Параграфы А17-А20)

---

[4] МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды».

[5] МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту

12. Аудитор должен предпринять следующие действия до начала выполнения первичного соглашения по аудиту:
    (а) Выполнить процедуры, требуемые [предлагаемым] МСА 220 (Предложенным в новой редакции) в отношении принятия клиента и конкретного соглашения по аудиту[6]; и
    (б) Связаться с предшествующим аудитором в случае, если произошла смена аудиторов, в соответствии с уместными при данных обстоятельствах этическими требованиями. (См. Параграф А21)

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Роль и время планирования (См. Параграф 1)

А1. Планирование аудита предполагает установление общей стратегии аудита для соглашения по аудиту и разработку плана аудита. Адекватное планирование содействует достижению целей аудита по нескольким направлениям, включая следующее:

- Помогает гарантировать, что важным областям аудита уделено должное внимание.
- Помогает аудитору идентифицировать и своевременно решить потенциальные проблемы.
- Помогает аудитору должным образом организовать и управлять выполнением соглашения по аудиту, чтобы обеспечить его эффективное выполнение.
- Помогает в выборе участников команды по проекту с соответствующим уровнем способностей и компетентности, чтобы предпринять ответные действия на ожидаемые риски, а также при распределении работ между участниками команды по проекту.
- Облегчает направление и надзор над работой участников команды по проекту, а также проверку их работы.

[6] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграфы [11-12].

- Помогает, если необходимо, в координировании работы, выполняемой аудиторами компонентов и экспертами.

A2. Характер и масштаб работ по планированию варьируется в зависимости от размера и сложности организационной структуры субъекта, прошлого опыта ключевых членов команды по проекту, связанного с субъектом, а также изменений, произошедших в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения соглашения по аудиту.

A3. Процесс планирования не состоит из разрозненных частей, а скорее носит непрерывный и повторяющийся характер. Данный процесс обычно начинается практически сразу после (или одновременно с) завершения предыдущего аудита и продолжается до завершения текущего соглашения по аудиту. Однако, при планировании аудита аудитор должен принять во внимание сроки выполнения определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до выполнения дальнейших аудиторских процедур. Например, планирование включает необходимость рассмотреть, до определения и оценки аудитором рисков существенных искажений, такие вопросы, как:

- Аналитические процедуры, которые необходимо выполнить в рамках оценки рисков.
- Получение общего знания о нормативно-правовой базе, применяемой в отношении субъекта, и о соответствии субъекта требованиям этой базы.
- Определение уровня существенности.
- Участие экспертов.
- Выполнение прочих процедур по оценке рисков.

A4. Аудитор может принять решение об обсуждении элементов планирования с руководством субъекта. Это делается с целью облегчить проведение и управление выполнением соглашения по аудиту (например, для координирования некоторых из запланированных аудиторских процедур с работой персонала субъекта). Хотя эти обсуждения и проводятся довольно часто, все же аудитор несет ответственность за общую стратегию и

план аудита. При обсуждении вопросов, включенных в общую стратегию аудита и план аудита, необходимо сделать все возможное, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита. Например, обсуждение характера и сроков проведения детальных аудиторских процедур с руководством субъекта может подвергнуть риску эффективность аудита, сделав аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

Участие ключевых членов команды по проекту (См. Параграф 4)

A5. Участие партнера по проекту и других ключевых членов команды по проекту в планировании аудита позволяет задействовать их опыт и понимание сути вопросов, таким образом, повышая эффективность и результативность процесса планирования[7].

Предварительная работа по соглашению (См. Параграф 5)

A6. Выполнение предварительной работы по соглашению, описанной в параграфе 5, на начальном этапе выполнения текущего соглашения по аудиту помогает аудитору в определении и оценке событий или обстоятельств, которые могут оказать неблагоприятное влияние на способность аудитора запланировать и выполнить соглашение по аудиту.

A7. Выполнение этих предварительных работ по соглашению помогает удостовериться в том, что аудитор планирует соглашение по аудиту, согласно которому:

- В ходе аудита аудитор является независимым и располагает возможностями, необходимыми для выполнения этого соглашения.
- Нет проблем, связанных с порядочностью руководства субъекта, которые могут повлиять на желание аудитора продолжить выполнение соглашения.

---

[7] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 10, устанавливает требования и предоставляет руководство по обсуждению с командой по проекту подверженности субъекта существенным искажениям финансовой отчетности. МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», параграф 15, предоставляет руководство по акцентированию внимания в ходе такого обсуждения на подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством.

- Нет недопонимания с клиентом в отношении условий соглашения.

A8. Вопросы, касающиеся продолжения отношений с клиентом и выполнения этических требований, включая независимость, должны рассматриваться в ходе выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий или изменения обстоятельств. Выполнение первоначальных процедур в связи с продолжением отношений с клиентом и оценкой соответствия этическим требованиям (включая независимость) на начальном этапе текущего соглашения по аудиту означает, что они должны быть завершены до осуществления прочих значительных работ по текущему соглашению по аудиту. Что касается продолжающихся соглашений по аудиту, такие первоначальные процедуры обычно выполняются почти сразу после (или одновременно с) завершения предыдущего аудита.

Работа по планированию

Общая стратегия аудита (См. Параграфы 6-7)

A9. Процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору определить, при условии выполнения процедур по оценке рисков, такие вопросы, как:

(а) Ресурсы, необходимые для конкретных областей аудита, например, использование членов команды по проекту, обладающих соответствующим опытом, для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или привлечение экспертов для работы по сложным вопросам;

(б) Распределение ресурсов по конкретным областям аудита, например, количество членов команды по проекту, назначенных для наблюдения за проведением инвентаризации в местах нахождения запасов, масштаб проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или бюджет часов аудита для распределения по областям с высоким уровнем риска;

(в) Сроки использования этих ресурсов, например, на промежуточном этапе аудита или на дату отсечения; и

(г) Как осуществляется управление, направление и надзор за этими ресурсами, например, когда ожидается проведение инструктивных и итоговых совещаний команды по проекту, как будет проводиться обзор, осуществляемый партнером по проекту и менеджером (например, на месте или вне офиса), и когда будет завершен контрольный обзор качества выполнения соглашения.

A10. Приложение перечисляет примеры аспектов, которые могут быть рассмотрены при определении общей стратегии аудита.

A11. Как только будет установлена общая стратегия аудита, необходимо разработать план аудита для работы над различными вопросами, которые определены в общей стратегии аудита, принимая во внимание необходимость достичь целей аудита посредством эффективного использования ресурсов аудитора. Установление общей стратегии аудита и детального плана аудита в силу необходимости не могут быть процессами, осуществляемыми раздельно или последовательно, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из них могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой.

Аспекты, характерные для малых предприятий

A12. При аудите субъектов малого бизнеса аудит может полностью выполняться очень маленькой командой по проекту. Многие аудиты субъектов малого бизнеса проводятся силами партнера по проекту (который может быть индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером) с одного члена команды по проекту (или без членов команды по проекту). В условиях небольшой команды по проекту значительно проще координировать работу членов команды по проекту и обеспечивать обмен информацией между ними. Определение общей стратегии аудита для аудита субъекта малого бизнеса не должно быть сложным или отнимающим много времени процессом; он варьируется в зависимости от размера субъекта, сложности аудита, и размера команды по проекту. Например, краткий меморандум,

подготовленный при завершении предыдущего аудита на основе обзора рабочих документов и освещающий вопросы, выявленные в ходе только что завершенного аудита, который был обновлен в текущем периоде на основе обсуждений с собственником-управляющим, может служить задокументированной стратегией аудита для текущего соглашения по аудиту, если он охватывает вопросы, указанные в параграфе 7.

План аудита (См. Параграф 8)

A13. План аудита более детален по сравнению с общей стратегией аудита и включает в себя характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить членам команды по проекту. Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки плана аудита по соглашению. Например, планирование аудиторских процедур по оценке рисков обычно осуществляется на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков выполнения и масштаба конкретных аудиторских процедур зависит от результатов процедур по оценке рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение аудиторских процедур по некоторым классам операций, сальдо счетов и раскрытиям до завершения более детального плана аудита в отношении всех оставшихся аудиторских процедур.

Изменение решений по планированию в ходе аудита (См. Параграф 9)

A14. В результате неожиданных событий, изменений в условиях, или аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур, аудитору может понадобиться модифицировать общую стратегию аудита и план аудита и, следовательно, запланированные характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Это может произойти, когда внимание аудитора привлекает информация, значительно отличающаяся от информации, которая была доступна, когда аудитор планировал аудиторские процедуры. Например, аудитор в результате выполнения процедур проверки по существу может получить аудиторские доказательства, противоречащие аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств контроля.

Направление, надзор и проверка (См. Параграф 10)

A15. Характер, сроки выполнения, и масштаб направления и надзора за членами команды по проекту, а также проверки их работы варьируется в зависимости от многих факторов, включая:

- Размер и сложность организационной структуры субъекта.
- Область аудита.
- Оцененные риски существенных искажений (например, повышение оцененного риска существенных искажений для данной области аудита обычно требует соответствующего повышения масштаба и своевременности направления и надзора за членами команды по проекту, а также более детального обзора их работы).
- Способности и профессиональная компетентность членов команды по проекту, выполняющей аудит.

[Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) содержит более подробное руководство по направлению, надзору и обзору аудиторской работы[8].

Аспекты, характерные для малых субъектов

A16. Когда аудит полностью выполняется партнером по проекту, вопросы, связанные с направлением и надзором за членами команды по проекту и проверкой их работы даже не возникают. В таких случаях партнер по проекту, лично выполнив все работы, знает обо всех существенных аспектах. Формирование объективного мнения в отношении надлежащего характера суждений, сделанных в ходе аудита, может вызвать практические проблемы, если одни и те же лица выполняли весь аудит. В случае очень сложных или необычных вопросов, когда аудит выполняется индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером, желательно запланировать получение консультаций у других аудиторов, обладающих необходимым опытом, или профессиональной аудиторской организации.

[8] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграфы [A9-A21].

Документация (См. Параграф 11)

A17. Документирование общей стратегии аудита представляет собой фиксацию ключевых решений, необходимых для надлежащего планирования аудита и информирования команды по проекту о значительных вопросах. Например, аудитор может подготовить резюме общей стратегии аудита в виде меморандума, содержащего ключевые решения в отношении общего масштаба, сроков и проведения аудита.

A18. Документирование планов аудита представляет собой фиксацию запланированного характера, сроков выполнения, и масштаба процедур по оценке рисков, а также дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений в ответ на оцененные риски. Документирование также служит свидетельством надлежащего планирования аудиторских процедур, которые могут быть проверены и одобрены до их выполнения. Аудитор может использовать стандартные программы аудита или контрольные листы по аудиту, скорректированные сообразно обстоятельствам соглашения.

A19. Документирование аудитором значительных изменений, внесенных в общую стратегию аудита и план аудита, и, следовательно, изменений, внесенных в запланированный характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, должно объяснять, почему были сделаны значительные изменения, и содержать общую стратегию и план аудита, которые были, в конечном итоге, наконец приняты. Документы также отражают соответствующие ответные действия на значительные изменения, происходящие в ходе аудита.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A20. Как обсуждалось в параграфе A12, краткий меморандум может служить задокументированной стратегией для аудита субъекта малого бизнеса. Что касается плана аудита, здесь могут использоваться стандартные программы аудита или контрольные листы (см. параграф A18), составленные, исходя из допущения о небольшом числе действий по контролю, которые необходимо выполнить, что, вероятно, и будет иметь место в субъекте малого

бизнеса, при условии, что такие действия отвечают обстоятельствам соглашения, включая оценку риска аудитором.

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту (См. Параграф 2)

A21. Цель планирования аудита одна как для первичного аудита, так и для повторяющегося аудита. Однако при первичном аудите аудитору может потребоваться увеличить объем работ по планированию, так как у аудитора нет прошлого опыта в отношении субъекта, который обычно рассматривается при планировании повторяющегося соглашения. Для первичного аудита аудитор может рассмотреть дополнительные вопросы при разработке общей стратегии аудита и плана аудита, в том числе:

- Если не запрещено законодательством или нормативными актами, взаимодействие с предыдущим аудитором, например, обзор рабочих документов предыдущего аудитора.
- Все основные вопросы (включая применение принципов бухгалтерского учета или стандартов аудита и финансовой отчетности), которые обсуждаются с руководством субъекта в связи с первичным назначением в качестве аудиторов, информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, об этих вопросах, а также влияние этих вопросов на общую стратегию аудита и план аудита.
- Аудиторские процедуры, необходимые для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении начальных сальдо[9].
- Прочие процедуры, предусмотренные системой контроля качества фирмы в отношении первичных соглашений по аудиту (например, система контроля качества в фирме может предусматривать участие другого партнера или старшего сотрудника для обзора общей стратегии аудита до

[9] [Предлагаемый] МСА 510 (Предложенный в новой редакции) «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо».

начала выполнения значительных аудиторских процедур или для обзора отчетов до их выпуска).

Приложение

(См. Параграфы 6-7, А9-А12)

Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при определении общей стратегии аудита

Данное Приложение содержит примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при определении общей стратегии аудита. Многие из этих вопросов также влияют на детальный план аудита. Представленные примеры охватывают различные вопросы, применимые ко многим соглашениям. Хотя некоторые из перечисленных ниже вопросов могут предусматриваться другими МСА, не все вопросы являются уместными в отношении всех соглашений по аудиту, и этот список не является исчерпывающим.

Характеристики соглашения

- Основа представления финансовой отчетности, в соответствии с которой была подготовлена финансовая информация, подлежащая аудиту, включая необходимость сверки с какой-либо другой основой представления финансовой отчетности.
- Характерные для отрасли требования к представлению отчетности, например, отчеты, требуемые отраслевыми регулирующими органами.
- Предполагаемый охват аудитом, включая количество и расположение компонентов субъекта.
- Характер осуществления контроля материнской компанией над ее компонентами, определяющий то, каким образом будет консолидироваться группа.
- Масштаб аудита компонентов, выполняемого другими аудиторами.
- Характер сегментов бизнеса, подлежащих аудиту, включая необходимость специализированных знаний.
- Валюта отчетности, включая необходимость перевода аудируемой финансовой информации в валюту отчетности.
- Необходимость обязательного аудита отдельной финансовой отчетности в дополнение к аудиту в целях консолидации.

- Возможность использовать работу внутренних аудиторов и то, насколько аудитор может полагаться на их работу.
- Использование субъектом обслуживающих организаций и то, как аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых ими.
- Предполагаемое использование аудиторских доказательств, полученных при предыдущих аудитах, например, аудиторские доказательства, связанные с процедурами по оценке рисков и тестами средств контроля.
- Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры, включая доступность данных и ожидаемое использование КПА.
- Координирование предполагаемого охвата и сроков аудита с обзором промежуточной финансовой информации, а также влияние информации, полученной при выполнении такого обзора, на аудит.
- Доступность персонала и информации клиента.

Цели представления отчетности, сроки выполнения аудита и процесс информирования

- График представления отчетности субъекта, например, промежуточный и окончательный этап.
- Организация встреч с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, для обсуждения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторской работы.
- Обсуждение с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, ожидаемых видов и сроков представления отчетов и прочих сообщений, письменных и устных, включая отчет (заключения) аудитора, письмо руководству субъекта, а также информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Обсуждение с руководством вопросов, связанных с ожидаемым информированием о ходе выполнения работы аудитора в течение всего соглашения.
- Обмен информацией с аудиторами компонентов об ожидаемых видах и сроках представления отчетов, а также процессе

информирования о других вопросах, связанных с аудитом компонентов.

- Ожидаемый характер и сроки информирования членов команды по проекту, включая характер и график встреч команды по проекту, а также график проведения обзора выполненной работы.
- Возникнет ли в связи с проведением аудита обязательство по представлению информации третьим сторонам, включая законодательные или контрактные обязательства.

Значительные факторы, предварительная работа по соглашению, и знания, полученные в результате выполнения других соглашений

- Определение уровня существенности, включая:
  - Определение уровня существенности в целях планирования.
  - Определение и сообщение об уровне существенности аудиторам компонентов.
  - Пересмотр существенности по мере выполнения аудиторских процедур в течение всего аудита.
  - Предварительное определение существенных компонентов и сальдо счетов.
- Предварительное определение областей аудита с высоким уровнем риска существенных искажений.
- Влияние оцененных рисков существенных искажений, отмеченных на уровне всей финансовой отчетности, на направление, надзор и проверку.
- Метод, который использует аудитор для информирования членов команды по проекту о необходимости поддерживать сомневающееся умонастроение и соблюдения принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств.
- Результаты предыдущего аудита по оценке эффективности функционирования системы внутреннего контроля, включая характер выявленных недостатков и предпринятых в их отношении действий.

- Обсуждение вопросов, которые могут оказать влияние на аудит, с персоналом фирмы, отвечающим за оказание других услуг субъекту.
- Свидетельства, указывающие на стремление руководства субъекта разработать и внедрить эффективную систему внутреннего контроля, включая наличие надлежащей документации по такой системе внутреннего контроля.
- Объем операций, который может помочь аудитору определить, будет ли более эффективным положиться на систему внутреннего контроля.
- Важность, придаваемая системе внутреннего контроля в рамках всего субъекта в контексте успешного функционирования бизнеса.
- Значительные изменения в бизнесе, влияющие на субъект, включая изменения в информационных технологиях и бизнес процессах, изменения в ключевом руководстве субъекта, а также приобретения, слияние, или изъятие капиталовложений.
- Значительные изменения в отрасли, такие как изменения в требованиях отраслевых регулирующих органов и новые требования к представлению отчетности.
- Значительные изменения в основе представления финансовой отчетности, например, изменения в стандартах бухгалтерского учета.
- Прочие значительные изменения, например, изменения в законодательной среде, влияющие на субъект.

Характер, время использования и масштаб ресурсов

- Выбор команды по проекту (включая, при необходимости, лицо, ответственное за контрольный обзор качества) и распределение аудиторской работы среди членов команды по проекту, включая назначение членов команды по проекту с соответствующим опытом на участки аудита с высоким уровнем риска существенных искажений.
- Бюджет соглашения, включая рассмотрение бюджета часов по областям, характеризующимся высоким уровнем риска существенных искажений.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 315 (ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ НА ОСНОВЕ ЗНАНИЯ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 20009 года)

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение

Область применения данного МСА 1

Дата вступления в силу 2

Цель 3

Определения 4

Требования

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия 5-10

Необходимое знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта 11-23

Определение и оценка рисков существенных искажений 24-30

Существенные недостатки в системе внутреннего контроля 31-32

Документация 33

Руководство по применению и пояснительный материал

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия A1-A14

Необходимое знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта A15-A97

Определение и оценка рисков существенных искажений A98-A123

Существенные недостатки в системе внутреннего контроля ..A124-A126

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Документация A127-A130

Приложение 1: Компоненты системы внутреннего контроля

Приложение 2: Условия и события, которые могут указывать на риски существенных искажений

Международный стандарт аудита (МСА) 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажение на основе знания субъекта и его среды» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ НА ОСНОВЕ ЗНАНИЯ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ

Введение

Область применения данного МСА

1. Данный Международный стандарт аудита (МСА) посвящен обязанности аудитора идентифицировать и оценить риски существенных искажений в финансовой отчетности на основе знания субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта.

Дата вступления в силу

2. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы идентифицировать и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений на основе знания субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления ответных действий на оцененные риски существенных искажений.

Определения

4. Для целей МСА следующие термины имеют указанные ниже значения:

   (а) *Утверждения* – представления руководства субъекта, сделанные в явной или неявной форме, которые заключены в финансовую отчетность и используются аудитором при рассмотрении различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти.

   (б) *Предпринимательский риск* – риск, связанный со значительными условиями, событиями, обстоятельствами, действиями или бездействием, которые могут оказать неблагоприятное влияние на способность субъекта достичь своих целей и реализовать свои стратегии, или связанный с

постановкой неадекватных целей и принятием неадекватных стратегий.

(в) *Система внутреннего контроля* – процессы, разработанные, осуществляемые и поддерживаемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом субъекта, с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, и соответствия применимым законам и нормативным актам. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или более компонентов системы внутреннего контроля.

(г) *Процедуры по оценке риска* – аудиторские процедуры, выполняемые для получения знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля с целью выявления и оценки риска существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

(д) *Значительный риск* – выявленный и оцененный риск существенных искажений, который, по мнению аудитора, требует особого внимание при проведении аудита.

Требования

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

5. Аудитор должен выполнить процедуры по оценке риска, чтобы обеспечить основу для идентификации и оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. Процедуры по оценке риска, однако, не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на котором может основываться аудиторское мнение. (См. Параграфы А1-А5)

6. Аудитор должен выполнить следующие процедуры по оценке рисков:

   а) Опросы руководства субъекта и прочих лиц субъекта, которые, согласно суждению аудитора, могут располагать информацией, которая может помочь при определении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибками. (См. Параграф А6)

   б) Аналитические процедуры. (См. Параграфы А7-А8)

   в) Наблюдение и инспектирование. (См. Параграф А9)

7. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, является ли информация, полученная при выполнении аудитором процедуры принятия клиента или продолжения отношений с последним, значимой для определения рисков существенных искажений.

8. Если партнер по проекту выполнял другие соглашения для субъекта, то партнер по проекту должен рассмотреть вопрос, является ли полученная информация значимой для определения рисков существенных искажений.

9. Если аудитор намеревается использовать информацию, полученную в результате прошлого опыта аудитора в связи с субъектом и аудиторских процедур, выполненных в предыдущих периодах, аудитор должен определить, произошли ли какие-либо изменения с предыдущего периода, которые могут повлиять на релевантность такой информации для текущего периода. (См. Параграфы А10-А11)

10. Партнер по проекту и другие ключевые участники команды по проекту должны обсудить восприимчивость финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям и использование применимой основы представления финансовой отчетности по отношению к фактам и обстоятельствам субъекта. Партнер по проекту должен определить, о каких вопросах должны быть проинформированы участники команды по проекту, которые не участвовали в обсуждении. (См. Параграфы А12-А14)

Необходимое знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта

Субъект и его среда

11. Аудитор должен получить представление о следующем:

(a) Соответствующая отрасль, регулирующие и другие внешние факторы, включая применимую основу представления финансовой отчетности. (См. Параграфы A15-A20)

(б) Характер субъекта, включая:

(i) Его операции;

(ii) Его структура собственности и управления;

(iii) Виды инвестиций, которые субъект делает и планирует сделать; и

(iv) Структура субъекта и методы финансирования

чтобы предоставить аудитору возможность понять классы операций, сальдо счетов, и раскрытия, которые ожидаются в финансовой отчетности. (См. Параграфы A21-A23)

(c) Выбор и применение субъектом учетной политики, включая причины внесения изменений в такую политику. Аудитор должен оценить, является ли учетная политика субъекта подходящей для его бизнеса и совместимой с применимой основой представления финансовой отчетности и учетной политикой, используемой в соответствующей отрасли. (См. Параграф A24)

(d) Цели и стратегии субъекта, а также сопутствующие предпринимательские риски, которые могут привести к рискам существенных искажений. (См. Параграфы A25-A31)

(e) Оценка и обзор финансовых результатов субъекта. (См. Параграфы A32-A37)

Система внутреннего контроля субъекта

12. Аудитор должен получить представление о внутреннем контроле, имеющем отношение к аудиту. Хотя большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, которые связаны с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Решение о том, является ли средство контроля, само по себе или в комбинации с другими средства контроля, значимым для аудита, относится к вопросам профессионального суждения аудитора. (См. Параграфы А38-А61)

Характер и степень знания соответствующих средств контроля

13. Получая представление о средствах контроля, которые являются значимыми для аудита, аудитор должен оценить организацию таких средств контроля и определить, были ли они внедрены, посредством выполнения процедур в дополнение к опросу персонала субъекта. (См. Параграфы А62-А64)

Компоненты системы внутреннего контроля

Контрольная среда

14. Аудитор должен получить представление о контрольной среде. В рамках получения этого представления аудитор должен оценить:

    (а) Создало ли и поддерживает ли руководство субъекта под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, культуру честности и этического поведения; и

    (б) Обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды, взятые в совокупности, соответствующую основу для других компонентов внутреннего контроля, и не подрываются ли такие другие компоненты недостатками контрольной среды. (См. Параграфы А65-А74)

Процесс оценки риска, используемый субъектом

15. Аудитор должен получить представление о том, имеется ли у субъекта процесс для:

(а) Идентификации предпринимательских рисков, являющихся значимыми для целей финансовой отчетности;

(б) Оценки значимости рисков;

(в) Оценки вероятности их возникновения; и

(г) Принятия решений о действиях в ответ на такие риски. (См. Параграф А75)

16. Если субъект установил такой процесс (упоминаемый далее как «процесс оценки риска субъектом»), аудитор должен получить представление о таком процессе и его результатах. Если аудитор идентифицирует риски существенных искажений, которые не смогло идентифицировать руководство субъекта, аудитор должен оценить, принадлежал ли риск, лежащий в основе такого риска существенных искажений, к видам риска, которые, согласно ожиданиям аудитора, должны были быть идентифицированы в рамках процесса оценки риска субъектом. Если отмечен такой риск, то аудитор должен получить представление о том, почему этот процесс оказался не в состоянии идентифицировать его, и оценить, соответствует ли процесс обстоятельствам, при которых он используется, или имеются существенные недостатки в процессе оценки риска субъектом.

17. Если субъект не установил такой процесс или имеет какой-либо специальный процесс, аудитор должен обсудить с руководством субъекта вопрос о том, были ли идентифицированы предпринимательские риски, являющиеся значимыми для целей финансовой отчетности, и какие действия были предприняты в ответ на такие риски. Аудитор должен дать оценку в отношении того, является ли отсутствие задокументированного процесса оценки риска правомерным в сложившейся ситуации или представляет собой существенный недостаток в системе внутреннего контроля субъекта. (См. Параграф А76)

Информационная система, включая соответствующие бизнес процессы, связанные с подготовкой и представлением финансовой отчетности, и информирование

18. Аудитор должен получить представление об информационной системе, включая соответствующие бизнес процессы, связанные с подготовкой и представлением финансовой отчетности, включая следующее:

    (а) Классы операций, являющиеся значительными для финансовой отчетности;

    (б) Процедуры, как в ручной, так и в автоматизированной системе, посредством которых операции инициируются, отражаются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости, передаются в главную бухгалтерскую книгу, и отражаются в финансовой отчетности;

    (в) Соответствующие учетные записи, подтверждающая информация и специфические счета финансовой отчетности, которые используются для инициирования, отражения, обработки и представления информации об операциях; это включает исправление некорректной информации, а также то, как информация передается в главную бухгалтерскую книгу. Записи могут быть сделаны как вручную, так и в электронном формате;

    (г) Как информационная система фиксирует события и условия, которые не попадают в рамки классов операций, являющихся значительными для финансовой отчетности;

    (д) Процесс подготовки финансовой отчетности, используемый для подготовки финансовой отчетности субъекта, включая значительные расчетные оценки и раскрытия; и

    (е) Средства контроля, связанные с журнальными проводками, включая нестандартные журнальные проводки, используемые для отражения неповторяющихся, необычных операция или корректировок. (См. Параграфы А77-А81)

19. Аудитор должен получить представление о том, как субъект передает информацию о ролях и обязанностях, связанных с подготовкой и представлением финансовой отчетности, а также о значительных вопросах связанных с финансовой отчетностью, включая:

(а) Обмен информацией между руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями; и

(б) Внешние коммуникации, такие как обмен информацией с регулирующими органами. (См. Параграфы А82-А83)

Действия по контролю, которые являются значимыми для аудита

20. Аудитор должен получить представление о действиях по контролю, которые являются значимыми для аудита и понимание которых аудитор считает необходимым, чтобы оценить риски существенных искажений на уровне утверждений и разработать дальнейшие аудиторские процедуры, отвечающие оцененным рискам. Аудит не требует понимания всех действий по контролю, связанных с каждым существенным классом операций, сальдо счета, и раскрытием в финансовой отчетности или с каждым утверждением, имеющим к ним отношение. (См. Параграфы А84-А90)

21. При получении понимания действий по контролю субъекта аудитор должен получить понимание того, как субъект отвечает на риски, являющиеся результатом использования информационных технологий. (См. Параграфы А91-А93)

Мониторинг средств контроля

22. Аудитор должен получить представление об основных действиях, которые используются субъектом, чтобы проводить мониторинг средств внутреннего контроля над финансовой отчетностью, включая те, которые связаны с действиями по контролю, являющимися значимыми для аудита, а также о том, как субъект инициирует корректирующие действия в отношении своих средств контроля. (См. Параграфы А94-А96)

23. Аудитор должен получить представление об источниках информации, используемой субъектом при мониторинге, а также об основании, на котором руководство субъекта делает вывод о том, что информация является достаточно надежной для данной цели. (См. Параграф А97)

Определение и оценка рисков существенных искажений

24. Аудитор должен идентифицировать и оценить риски существенных искажений на:

    (а) Уровне финансовой отчетности; и (См Параграфы А98-А101)

    (б) Уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов, и раскрытий (См. Параграфы А102-А106) чтобы обеспечить основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

25. С этой целью аудитор должен:

    (а) Идентифицировать риски в ходе процесса получения знания субъекта и его среды, включая соответствующие средства контроля, которые связаны с рисками, а также посредством изучения классов операций, сальдо счетов, и раскрытий в финансовой отчетности; (См. Параграфы А107-А108)

    (б) Оценить идентифицированные риски, а также установить, связаны ли они более широко с финансовой отчетностью в целом и затрагивают ли потенциально множество утверждений;

    (в) Соотнести идентифицированные риски с тем, что может пойти не так, как надо, на уровне утверждений, принимая во внимание соответствующие средства контроля, которые аудитор намеревается протестировать; и (См. Параграфы А109-А111)

    (г) Рассмотреть вероятность искажения, включая возможность множественных искажений, а также вопрос о том, имеет ли потенциальное искажение такую величину, которая могла бы привести к существенному искажению.

Риски, которые требуют специального аудиторского рассмотрения

26. В рамках оценки риска, проводимой в соответствии с параграфом 24, аудитор должен определить, является ли любой из идентифицированных рисков, по мнению аудитора, значительным

риском. При вынесении суждения по данному вопросу аудитор должен исключить влияние идентифицированных средств контроля, связанных с риском.

27. При вынесении суждения о том, какие риски являются значительными рисками, аудитор рассмотреть, как минимум, следующие вопросы:

    (а) Является ли риск риском мошенничества;

    (б) Связан ли риск с последними значительными событиями в области экономики, бухгалтерского учета, или какими-либо иными событиями и, следовательно, требует особого внимания;

    (в) Сложность операций;

    (г) Связан ли риск со значительными операциями со связанными сторонами;

    (д) Степень субъективности при оценке финансовой информации, связанной с риском, особенно, информации, в которой присутствует большая степень неопределенности в отношении оценки; и

    (е) Связан ли риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности субъекта, или операциями, которые являются необычными по другим причинам. (См. Параграфы А112-А116)

28. Если аудитор установил, что значительный риск существует, аудитор должен получить представление о средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, имеющие отношение к этому риску. (См. Параграфы А117-А119)

Риски, для которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство

29. В отношении некоторых рисков аудитор может счесть, что получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство только на основе процедур проверки по существу невозможно или нереально. Такие риски могут быть связаны с неточным или

неполным учетом обычных и значительных классов операций или сальдо счетов, особенности которых часто допускают высокоавтоматизированную обработку с небольшим ручным вмешательством или без оного. В таких случаях средства контроля субъекта над такими рисками являются значимыми для аудита, и аудитор должен получить представление о них. (См. Параграфы А120-А122)

Пересмотр оценки риска

30. Оценка аудитором рисков существенных искажений на уровне утверждений может измениться в ходе аудита по причине получения дополнительного аудиторского доказательства. При обстоятельствах, когда аудитор получает аудиторское доказательство в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур, или если получена новая информация, и либо такое доказательство, либо информация противоречит аудиторскому доказательству, на котором аудитор первоначально базировал оценку, аудитор должен пересмотреть оценку и модифицировать дальнейшие запланированные аудиторские процедуры соответствующим образом. (См. Параграф А123)

Существенный недостаток в системе внутреннего контроля

31. Аудитор должен установить, был ли в результате выполненной аудиторской работы идентифицирован существенный недостаток в организации, внедрении или поддержании системы внутреннего контроля. (См. Параграфы А124-А125)

32. Аудитор должен своевременно проинформировать о существенных недостатках в системе внутреннего контроля, идентифицированных в ходе аудита руководство субъекта соответствующего уровня и лиц, наделенных руководящими полномочиями (кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в процессе управления субъектом).[1] (См. Параграф А126)

---

[1] МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями», параграф 12.

Документация

33/ Аудитор должен отражать в рабочих документах:

(а) Обсуждение с командой по проекту, если требуется согласно параграфу 10, а также принятые значительные решения;

(б) Ключевые элементы звания, полученного в отношении каждого аспекта субъекта и его среды, указанного в параграфе 11, а также в отношении каждого компонента системы внутреннего контроля, описанного в параграфах 14-23; источники информации, из которых было получено знание; и выполненные процедуры по оценке рисков;

(в) Выявленные и оцененные риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в соответствии с параграфом 24; и

(г) Идентифицированные риски и соответствующие средства контроля, о которых аудитор получил знание, в соответствии с требованиями параграфов 26-29. (См. Параграфы А127-А130)

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия (См. Параграф 5)

А1. Получение знаний о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля субъекта (далее по тексту упоминаемое как знание субъекта), является непрерывным, динамичным процессом сбора, обновлении и анализа информации на протяжении всего аудита. Это знание устанавливает базу данных, на основе которой аудитор планирует аудит и выражает профессиональное суждение в ходе аудита, например, при:

- Оценке рисков существенных искажений финансовой отчетности;

- Установлении уровня существенности и оценке того, остается ли суждение о существенности действительным по мере выполнения аудита;
- Рассмотрении приемлемости выбора и применения учетной политики, а также адекватности раскрытий в финансовой отчетности;
- Определении областей, в отношении которых может потребоваться специальное рассмотрение в ходе аудита, например, операции со связанными сторонами, приемлемость допущения руководства субъекта о непрерывности деятельности или изучение обоснованности операций с точки зрения бизнеса;
- Разработке прогнозов, которые будут использоваться при выполнении аналитических процедур;
- Принятии ответных мер на оцененные риски, включая разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства; и
- Определении достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как приемлемость допущений, письменных и устных представлений руководства субъекта.

A2. Информация, полученная в результате выполнения процедур по оценке рисков и сопутствующих действий, может использоваться аудитором в качестве аудиторского доказательства с целью подтверждения оценки рисков существенных искажений. Кроме того, аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении классов операций, сальдо счетов или раскрытий, а также соответствующих утверждений и эффективности функционирования средств контроля, даже если эти процедуры не были специально запланированы как процедуры проверки по существу или как тесты средств контроля. Аудитор может избрать выполнение процедур по существу или тестов средств контроля одновременно с процедурами по оценке рисков, так как такое сочетание является более эффективным.

A3. Аудитор использует профессиональное суждение, чтобы определить степень требуемого знания. Основной вопрос, который необходимо рассмотреть аудитору, состоит в том, достаточно ли знание, которое было получено, для достижения цели, заявленной в данном МСА. Глубина полного знания, которое необходимо аудитору, меньше, чем знание, которым владеет руководство субъекта в ходе управления субъектом.

A4. Риски, которые будут оценены, включают как риски, вызванные ошибкой, так и риски, вызванные мошенничеством, и обе эти категории охвачены данным МСА. Однако, значительность мошенничества такова, что дальнейшие требования и руководство изложены в МСА 240 (Предложенном в новой редакции) касательно процедур по оценке риска и сопутствующих действий, нацеленных на получение информации, которая используется для идентификации рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством[2].

A5. Хотя аудитор обязан выполнять все процедуры по оценке риска, описанные в параграфе 6 в ходе получения необходимого знания субъекта (см. параграфы 11-23), аудитор не обязан выполнять их все по каждому аспекту такого знания. Могут быть выполнены другие процедуры, если информация, которая будет в результате получена, может оказаться полезной при идентификации рисков существенных искажений. Примеры таких процедур включают:

- Рассмотрение информации, полученной из внешних источников, таких как журналы по торговле и экономике; отчеты, подготовленные аналитиками, банками, или рейтинговыми агентствами; или публикации в области регулирования или финансов.
- Направление запросов внешнему консультанту по юридическим вопросам субъекта или экспертам по оценке, услугами которых пользовался субъект.

[2] МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», параграфы 12-24.

Опросы руководства субъекта и других лиц субъекта (См. Параграф 6(A))

A6. Большая часть информации, которую аудитор получает посредством опросов, поступает от руководства субъекта и лиц, отвечающих за финансовую отчетность. Однако, аудитор может также получить информацию или различные точки зрения при определении рисков существенных искажений посредством опросов других лиц субъекта и других сотрудников, находящихся на различных уровнях организационной иерархии. Например,

- Запросы, направленные лицам, наделенным руководящими полномочиями, могут помочь аудитору в изучении среды, в которой была подготовлена финансовая отчетность;
- Запросы, направленные персоналу службы внутреннего аудита, могут предоставить информацию о процедурах внутреннего аудита, выполненных в течение года в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля субъекта, а также в отношении того, удовлетворительно ли руководство субъекта отреагировало на выводы, сделанные в результате таких процедур.
- Опрос персонала, участвующего в инициировании, обработке и отражении в учете сложных или необычных операций, может помочь аудитору при определении надлежащего характера выбора и применения определенных принципов учетной политики;
- Запросы, направленные внутреннему юридическому консультанту, могут обеспечить информацию по таким вопросам, как судебные разбирательства, соблюдение законов и нормативных актов, знание о фактах мошенничества или подозреваемого мошенничества, влияющих на субъект, гарантии, постпродажные обязательства, соглашения (такие как соглашения о

совместной деятельности) с деловыми партнерами и трактовка условий контрактов.

- Запросы, направленные персоналу отдела маркетинга или реализации, могут обеспечить информацию об изменениях маркетинговой стратегии субъекта, тенденций реализации или условий контрактов с клиентами.

Аналитические процедуры (См. Параграф 6(б))

A7. Аналитические процедуры могут оказаться полезными при определении существования необычных операций или событий, сумм и коэффициентов, тенденций, указывающих на вопросы, которые могут иметь последствия для аудита. Выявление необычных или неожиданных отношений может помочь аудитору при определении рисков существенных искажений, особенно рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

A8. Однако, если аналитические процедуры используют данные, агрегированные на высоком уровне (что бывает, когда аналитические процедуры выполняются как процедуры по оценке рисков), результаты таких аналитических процедур представляют только первичное указание на возможность наличия существенных искажений. Соответственно, в таких случаях рассмотрение результатов таких аналитических процедур вместе с прочей информацией, собранной при определении рисков существенных искажений может помочь аудитору понять и оценить результаты аналитических процедур. [Предлагаемый] МСА 520 (Предложенный в новой редакции)[3] устанавливает требования и предоставляет руководство по использованию аналитических процедур.

Наблюдение и инспектирование (См. Параграф 6(в))

A9. Наблюдение и инспектирование могут дополнить опросы руководства субъекта и прочих лиц, а также предоставить

[3] [Предлагаемый] МСА 520 (Предложенный в новой редакции) «Аналитические процедуры».

информацию о субъекте и его среде. В качестве примеров таких аудиторских процедур можно назвать наблюдение и инспектирование:

- Операций субъекта.
- Документов (таких как бизнес-планы и стратегии), записей и руководств субъекта по внутреннему контролю.
- Отчетов, подготовленных руководством субъекта (таких как квартальные отчеты руководства субъекта и промежуточная финансовая отчетность) и лицами, наделенными руководящими полномочиями (таких как протоколы собраний совета директоров).
- Помещений субъекта и его производственных мощностей.

Информация, полученная в предыдущие периоды (См. Параграф 9)

A10. Предыдущий опыт аудитора по работе с субъектом и аудиторские процедуры, выполненные при проведении предыдущих аудитов, могут предоставить аудитору информацию о таких вопросах как:

- Прошлые искажения, и были ли они исправлены на своевременной основе.
- Характер субъекта и его среды и система внутреннего контроля субъекта.
- Значительные изменения, которым мог подвергаться субъект или его операции за время, прошедшее с предыдущего финансового периода, что может помочь аудитору в получении знания субъекта, достаточного чтобы идентифицировать и оценить риски существенных искажений.

A11. Аудитор обязан установить, остается ли информация, полученная в предыдущих периодах, по-прежнему релевантной, если аудитор намеревается использовать эту информацию в целях текущего аудита. Это необходимо, потому что изменения в контрольной среде, например, могут повлиять на релевантность информации, полученной в предыдущем году. Чтобы определить, происходили ли изменения, которые могут затронуть релевантность такой

информации, аудитор может провести опрос и выполнить другие надлежащие аудиторские процедуры, такие как сквозные тесты соответствующих систем.

Обсуждение с командой по проекту (См. Параграф 10)

A12. Обсуждение с командой по проекту вопроса восприимчивости финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям:

- Предоставляет возможность более опытным участникам команды по проекту, включая партнера по проекту, поделиться своим видением, основанным на их знании субъекта.
- Позволяет участникам команды по проекту обменяться информацией о предпринимательских рисках, которым подвержен субъект, а также о том, каким образом и где конкретно финансовая отчетность могла бы оказаться восприимчивой к существенному искажению, вызванному мошенничеством или ошибкой.
- Помогает участникам команды по проекту получить более четкое представление о возможностях существенного искажения финансовой отчетности в определенных областях, за которые они отвечают, а также понять, как результаты аудиторских процедур, которые они выполняют, могут повлиять на другие аспекты аудита, включая решение о характере, сроках выполнения, и масштабе дальнейших аудиторских процедур.
- Обеспечивает основу, на которой участники команды по проекту передают и обмениваются новой информацией, полученной в ходе аудита, которая может повлиять на оценку рисков существенных искажений или аудиторские процедуры, выполняемые в отношении таких рисков.

МСА 240 (Предложенный в новой редакции) устанавливает дальнейшие требования и руководство в отношении обсуждений с командой по проекту о рисках мошенничества[4].

A13. Участие всех членов команды по проекту в едином обсуждении (как, например, в случае аудита компонентов, расположенных в разных местах) не всегда необходимо и не всегда осуществимо практически, равно как не всегда есть необходимость информирования всех членов команды по проекту обо всех решениях, принятых в ходе обсуждения. Партнер по проекту может обсудить некоторые вопросы с ключевыми членами команды по проекту, включая, в случае необходимости, специалистов и лиц, отвечающих за аудит компонентов, делегируя обсуждение с другими членами команды по проекту с учетом объема и масштабов информации, которую необходимо передать тем или иным членам команды по проекту. Здесь может оказаться полезным план информирования, согласованный с партнером по проекту.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A14. Аудит многих субъектов малого бизнеса выполняется полностью партнером по проекту (который может быть индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером). В таких ситуациях именно партнер по проекту, который лично провел планирование аудита, будет нести ответственность за рассмотрение вопроса восприимчивости финансовой отчетности субъекта к существенному искажению, вызванному мошенничеством или ошибкой.

Необходимое знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта

Субъект и его среда

Отрасль, факторы регулирования и прочие внешние факторы (См. Параграф 11(а))

Отраслевые факторы

---

4 МСА 240 (Предложенный в новой редакции), параграф 15.

A15. Отраслвые факторы, являющиеся значимыми для аудитора, включают условия, сложившиеся в отрасли, такие как конкурентная среда, отношения поставщиков и клиентов, и технологические разработки. В качестве примеров вопросов, которые может рассмотреть аудитор, можно назвать:

- Рынок и конкуренцию, включая спрос, производительность и ценовую конкуренцию.
- Цикличную или сезонную деятельность.
- Технологии производства, связанные с продукцией субъекта.
- Поставку электроэнергии и себестоимость.

A16. Отрасль, в которой функционирует субъект, может вызвать специфические риски существенных искажений, обусловленные характером бизнеса или строгостью требований регулирующих органов. Например, долгосрочные контракты могут подразумевать значительные оценки доходов и затрат, вызывающие риски существенных искажений. В таких случаях важно, чтобы в состав команды по проекту входили специалисты с достаточным знанием и опытом в соответствующей области[5].

Факторы регулирования

A17. Факторы регулирования, которые являются значимыми для аудитора, включают регулирующую среду. Регулирующая среда охватывает, среди прочего, применимую основу представления финансовой отчетности, а также правовую и политическую среду. В качестве примеров вопросов, которые может рассмотреть аудитор, можно назвать:

- Принципы бухгалтерского учета и методы, характерные для конкретной отрасли.
- Нормативная база для регулируемой отрасли.
- Законодательство и нормативная база, которые в

[5] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности», параграф [13].

значительной степени затрагивают операции субъекта, включая прямые надзорные действия.

- Налогообложение (корпоративные и прочие налоги).
- Политика правительства, которая в настоящее время оказывает влияние на ведение бизнеса субъектом, такая как денежно-кредитная политика, включая систему валютного контроля, налоговые, финансовые льготы (например, программы правительственной помощи), а также тарифная политика или политика торговых ограничений.
- Требования по охране окружающей среды, затрагивающие отрасль и бизнес субъекта.

A18. [Предлагаемый] МСА 250 (Предложенный в новой редакции) включает некоторые специфические требования, связанные с правовой и нормативной базой, применимой к субъекту и отрасли[6].

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A19. Аудит субъектов государственного сектора, в дополнение к законодательству или нормативным актам, может регулироваться директивами министерств, требованиями политики правительства и решениями законодательного органа, которые оказывают влияние на операции субъекта. Такие элементы необходимо рассмотреть при получении знания субъекта и его среды.

Другие внешние факторы

A20. Примеры других внешних факторов, оказывающие влияние на субъект, которые может рассмотреть аудитор, включают общие экономические условия, процентные ставки и доступность финансирования, а также инфляцию или переоценку валюты.

Характер субъекта (См. Параграф 11 (б))

A21. Знание природы субъекта позволяет аудитору понять такие

[6] [Предлагаемый] МСА 250 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора, связанные с законодательством и нормативными актами при аудите финансовой отчетности», параграф [10].

вопросы, как:

- Обладает ли субъект сложной структурой, например, с дочерними компаниями или другими компонентами, расположенными в разных географических точках. Сложная структура часто вызывает проблемы, которые могут дать начало рискам существенных искажений. Такие проблемы могут включать такие вопросы как: отражается ли в отчетности надлежащим образом гудвил, совместная деятельность, инвестиции, или субъекты специального назначения.
- Структура собственности и отношения между владельцами и другими людьми или субъектами. Это знание помогает при определении того, были ли операции со связанными сторонами надлежащим образом идентифицированы и отражены в отчетности. [Предлагаемый] МСА 550 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) [7] устанавливает требования и предоставляет руководство по рассмотрению аудитором вопросов, касающихся связанных сторон.

A22. Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о характере субъекта, включают следующие:

- Хозяйственная деятельность:
  - Характер источников доходов, продукции или услуг, и рынков, включая участие в электронной коммерции, включая продажи и маркетинговую деятельность через Интернет.
  - Ведение бизнеса (например, этапы и методы производства, виды деятельности, подверженные экологическим рискам).

[7] [Предлагаемый] МСА 550 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Связанные стороны».

- Альянсы, совместные предприятия и аутсорсинг.
- Географическое рассредоточение и отраслевая сегментация.
- Расположение производственных мощностей, складов и офисов, а также расположение и количество запасов.
- Ключевые клиенты и важные поставщики товаров и услуг, порядок трудоустройства (включая существование контрактов с профсоюзами, пенсионные и прочие выгоды по завершению трудовой деятельности, опционы на акции и поощрительные премии, государственное регулирование вопросов найма).
- Исследования и разработки, соответствующие расходы
- Операции со связанными сторонами

- Инвестиции и инвестиционная деятельность:
  - Приобретения или изъятие капиталовложений (планируемые или осуществленные в недавнем прошлом).
  - Инвестиции, размещение ценных бумаг и займов.
  - Капитальные инвестиции.
  - Инвестиции в неконсолидированные субъекты, включая партнерства, совместные предприятия и субъекты специального назначения.
- Финансирование и финансовая деятельность:
  - Основные дочерние компании и ассоциированные субъекты, включая консолидированные и неконсолидированные структуры.

- Структура задолженности и соответствующие условия, включая забалансовое финансирование и аренду основных средств для использования в бизнесе.
- Владельцы по праве собственности (местные, иностранные, деловая репутация и опыт) и связанные стороны.
- Использование производных финансовых инструментов

- Финансовая отчетность:
  - Принципы бухгалтерского учета и методы, характерные для отрасли, включая значительные категории, характерные для отрасли (например, ссуды и инвестиции для банков, НИОКР для фармацевтических компаний).
  - Практика признания доходов.
  - Учет справедливой стоимости.
  - Активы, обязательства и операции в иностранной валюте.
  - Учет необычных или сложных операций, включая учет в спорных или вновь появляющихся сферах (например, учет вознаграждения, основанного на стоимости акций).

A23. Значительные изменения в субъекте по сравнению с предыдущими периодами могут привести к возникновению или изменению рисков существенных искажений.

Выбор и применение субъектом учетной политики (См. Параграф 11 (c))

A24. Понимание выбора и применения субъектом учетной политики может охватывать такие вопросы, как:

- Методы, используемые субъектом, чтобы отражать в

отчетности значительные и необычные операции.

- Эффект значительных принципов учетной политики в спорных или вновь появляющихся областях, в отношении которых отмечается нехватка авторитетного руководства или единодушия.
- Изменения в учетной политике субъекта.
- Стандарты финансовой отчетности, законодательство и нормативные акты, которые являются новыми для субъекта, а также то, когда и как субъект примет такие требования.

Цели, стратегии и сопутствующие предпринимательские риски (См. Параграф 11 (d))

A25. Субъект ведет бизнес в контексте конкретной отрасли, факторов регулирования и других внешних факторов. В ответ на эти факторы, руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, определяют цели, которые являются общими планами для субъекта. Стратегии – это подходы, с помощью которых руководство субъекта намеревается достичь целей. Цели и стратегии субъекта могут изменяться с течением времени.

A26. Предпринимательский риск гораздо шире, чем риск существенных искажений финансовой отчетности, хотя последний входит в его состав. Предпринимательский риск может явиться результатом изменений или сложности. Неспособность признать необходимость изменений также может дать начало предпринимательскому риску. Предпринимательский риск может возникнуть, например, в результате:

- Разработки новых продуктов или услуг, которые могут потерпеть неудачу;
- Рынка, который, даже в случае, когда он успешно развился, является неадекватным для поддержания продукта или услуги; или
- Недостатков в продукте или услуге, которые могут привести к возникновению обязательств и рискам, связанным с потерей репутации.

A27. Понимание предпринимательских рисков, с которыми сталкивается субъект, повышает вероятность идентификации рисков существенных искажений, так как большинство предпринимательских рисков, в конечном счете, будут иметь финансовые последствия и, следовательно, окажут влияние на финансовую отчетность. Однако, аудитор не обязан идентифицировать или оценивать все предпринимательские риски, потому что не все предпринимательские риски дают начало рискам существенных искажений.

A28. В качестве примеров вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о целях, стратегиях субъекта, и сопутствующих предпринимательских рисках, которые могут привести к риску существенных искажений финансовой отчетности, можно назвать следующие вопросы:

- События в отрасли (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если у субъекта нет соответствующего персонала или опыта, чтобы отреагировать на изменения в отрасли).
- Новые продукты и услуги (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если существует повышенная ответственность производителя перед потребителем за продукт).
- Расширение бизнеса (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если спрос не был правильно оценен).
- Новые требования к бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неправильном или неполном внедрении, или повышенных затратах).
- Требования регулирующих органов (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если присутствуют повышенные правовые риски).
- Текущие и будущие потребности в финансировании

(потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при прекращении финансирования по причине неспособности субъекта выполнить требования).

- Использование ИТ (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при несовместимости системы и процессов).
- Последствия внедрения стратегии, в частности, последствия, которые могут привести к введению новых требований к бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неполном или неправильном внедрении).

A29. Предпринимательский риск может иметь непосредственные последствия для риска существенных искажений классов операций, сальдо счетов, и раскрытий на уровне утверждений или на уровне финансового отчетности. Например, предпринимательский риск, связанный с уменьшением клиентской базы, может увеличить риск существенных искажений, связанный с оценкой дебиторской задолженности. Однако, тот же самый риск, особенно в комбинации со спадом экономики, может иметь долгосрочные последствия, которые аудитор принимает во внимание при оценке релевантности допущения о непрерывности деятельности. Вопрос о том, может ли предпринимательский риск привести к риску существенных искажений, поэтому, рассматривается в свете обстоятельств субъекта. Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенных искажений, изложены в Приложении 2.

A30. Как правило, руководство субъекта идентифицирует предпринимательские риски и разрабатывает подходы работы с такими рисками. Такой процесс оценки риска является частью системы внутреннего контроля и обсуждается в параграфе 15 и параграфах A75-A76.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A31. При аудите субъектов государственного сектора на «цели руководства субъекта» могут оказывать влияние вопросы

подотчетности. Более того, среди целей руководства субъекта могут встречаться такие, источник которых лежит в законодательстве, нормативных актах, постановлениях правительства, и директивах министерств.

Оценка и обзор финансовых результатов субъекта (См. Параграф 11 (е))

A32. Руководство субъекта и другие лица оценивают и проводят обзор таких аспектов, которые они расценивают как важные. Критерии оценки результатов деятельности, как внешние, так и внутренние, оказывают определенное давление на субъект. Это давление, в свою очередь, может подвигнуть руководство субъекта принять меры с целью улучшения результатов деятельности субъекта или искажения финансовой отчетности. Соответственно, знание критериев оценки результатов деятельности субъекта помогает аудитору при рассмотрении вопроса о том, может ли давление, вынуждающее обеспечивать достижение плановых показателей, подвигнуть руководство субъекта на действия, которые увеличивают риски существенных искажений, включая существенные искажения, вызванные мошенничеством. См. МСА 240 (Предложенный в новой редакции), который содержит требования и руководство в отношении рисков мошенничества.

A33. Оценка и обзор финансовых результатов не являются тождественными мониторингу средств контроля (который обсуждается как компонент системы внутреннего контроля в параграфах A94-A97), хотя может происходить наложение их целей:

- Оценка и обзор результатов деятельности направлены на определение того, соответствуют ли результаты хозяйственной деятельности целям, установленным руководством субъекта (или третьими лицами).
- Целью мониторинга средств контроля является определение того, эффективно ли функционируют средства внутреннего контроля.

В некоторых случаях, однако, показатели деятельности также

предоставляют информацию, которая позволяет руководству субъекта идентифицировать недостатки в системе внутреннего контроля.

A34. В качестве примеров генерируемой субъектом информации, которую использует руководство субъекта для оценки и обзора финансовых результатов, и которую может рассмотреть аудитор, можно назвать:

- Ключевые показатели деятельности (финансовые и нефинансовые) и ключевые коэффициенты, тренды и операционная статистика.
- Анализ финансовых результатов по сравнению с предыдущим периодом.
- Бюджеты, прогнозы, анализы расхождений, информация по сегментам и подразделениям, отчеты о результатах деятельности департаментов или других организационных уровней.
- Критерии качества работы сотрудников и мотивационная политика.
- Сравнение результатов деятельности субъекта с результатами деятельности конкурентов.

A35. Внешние стороны также могут оценивать и проводить обзор финансовых результатов субъекта. Например, внешняя информация, такая как отчеты аналитиков и отчеты кредитных рейтинговых агентств, может предоставить полезную информацию для аудитора. Такие отчеты зачастую можно получить от аудируемого субъекта.

A36. Внутренние оценки могут выявить неожиданные результаты или тенденции, вынуждающие руководство субъекта определить их причину и предпринять корректирующие действия (включая, в некоторых случаях, своевременное обнаружение и исправление искажений). Оценка результатов деятельности может также указать аудитору, что риски искажения соответствующей информации, изложенной в финансовой отчетности, действительно существуют.

Например, оценка результатов деятельности может указать, что у субъекта отмечается необычно быстрый рост или доходность по сравнению с ростом и доходностью других субъектов, работающих в той же отрасли. Такая информация, особенно в сочетании с другими факторами, такими как вознаграждения, основанные на результатах деятельности, или мотивационные вознаграждения, может указать на потенциальный риск предвзятости руководства субъекта при подготовке финансовой отчетности.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A37. У малых субъектов зачастую нет процессов для оценки и обзора финансовых результатов. Запросы, направленные руководству субъекта могут показать, что оно полагается на определенные ключевые показатели для оценки финансовых результатов и принятия соответствующих мер. Если такой запрос указывает на отсутствие оценки результатов деятельности или отсутствие обзора, может существовать повышенный риск искажений, которые не обнаруживаются и не исправляются.

Система внутреннего контроля субъекта

A38. Знание системы внутреннего контроля помогает аудитору при идентификации видов потенциальных искажений и факторов, которые оказывают влияние на риски существенных искажений, а также при определении характера, сроков выполнения, и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

A39. Материал по системе внутреннего контроля представлен в четырех разделах, следующим образом:

- Общий характер и особенности системы внутреннего контроля.
- Средства контроля, которые являются значимыми для аудита.
- Характер и степень знания соответствующих средств контроля.
- Компоненты системы внутреннего контроля.

Общий характер и особенности системы внутреннего контроля (См. Параграф 12)

Цель системы внутреннего контроля

A40. Система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается с целью принятия ответных мер на идентифицированные предпринимательские риски, которые угрожают достижению любой из целей субъекта, связанных с:

- Надежностью финансовой отчетности субъекта;
- Эффективностью и рентабельностью его операций; и
- Соблюдением субъектом применимого законодательства и нормативных актов.

Способ организации, внедрения и реализации системы внутреннего контроля меняется в зависимости от размера и сложности структуры субъекта.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A41. Малые субъекты могут использовать менее структурированные средства и более простые процессы и процедуры для достижения своих целей.

Ограничения системы внутреннего контроля

A42. Система внутреннего контроля, вне зависимости от того, насколько она эффективна, может предоставить субъекту только разумную уверенность в достижении субъектом целей финансовой отчетности. На вероятность достижения влияют ограничения, присущие системе внутреннего контроля. Они включают вероятность того, что человеческое суждение при принятии решения может оказаться неверным, а также возможность сбоев в системе внутреннего контроля по причине человеческих ошибок. Например, могут быть ошибки в организации, или в том, какие изменения вносятся в средство контроля. Аналогичным образом, функционирование какого-либо средства контроля может оказаться неэффективным, например, когда информация, генерированная в целях внутреннего контроля

(например, отчет об отклонениях) используется неэффективно, потому что физическое лицо, ответственное за обзор информации, не понимает ее цели или не в состоянии предпринять соответствующие действия.

A43. Более того, существует возможность обойти систему контроля посредством сговора двух или более человек или в результате игнорирования руководством субъекта системы внутреннего контроля. Например, руководство субъекта может вступить в дополнительные соглашения с клиентами, которые изменяют сроки и условия стандартных коммерческих контрактов субъекта и могут привести к ненадлежащему признанию дохода. Кроме того, контрольные проверки в программном обеспечении, разработанные для определения и подготовки отчетности по операциям, превышающим определенные кредитные лимиты, могут быть проигнорированы или блокированы.

A44. Далее, при разработке и внедрении средств контроля руководство субъекта может вынести суждения по характеру и масштабу средств контроля, которые оно намеревается внедрить, а также по характеру и степени рисков, которые оно готово принять.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A45. Малые субъекты зачастую располагают меньшим числом сотрудников, что может ограничить степень возможного разделения обязанностей. Однако, в субъекте малого бизнеса, управляемым собственником, собственник-управляющий[8] может осуществлять более эффективный надзор, чем в более крупном субъекте. Такой надзор может компенсировать в целом более ограниченные возможности разделения обязанностей.

A46. С другой стороны, собственник-управляющий может иметь больше возможностей обойти средства контроля, потому что система внутреннего контроля является менее структурированной. Это принимается во внимание аудитором при идентификации рисков

[8] Собственник-управляющий – это владелец субъекта, который вовлечен в оперативное управление субъектом.

существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Разделение системы внутреннего контроля на компоненты

A47. Разделение системы внутреннего контроля на следующие пять компонентов, в целях МСА, служит полезной основой для рассмотрения аудиторами того, каким образом различные аспекты системы внутреннего контроля субъекта могут затронуть аудит:

(а) Контрольная среда;

(б) Процесс оценки риска субъектом;

(в) Информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, и обмен информацией;

(г) Действия по контролю; и

(д) Мониторинг средств контроля.

Разделение не обязательно отражает то, как субъект разрабатывает, внедряет и поддерживает систему внутреннего контроля, или как субъект может классифицировать какой-либо конкретный компонент. Аудиторы могут использовать такую терминологию или основы для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит, которые отличаются от используемых в данном МСА при условии, что все компоненты, описанные в данном МСА, рассмотрены.

A48. Руководство по применению, рассматривающее пять компонентов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит финансовой отчетности, изложено в параграфах A65-A97 ниже. Приложение 1 предоставляет дальнейшее объяснение этих компонентов системы внутреннего контроля.

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

A49. Система внутреннего контроля субъекта содержит ручные элементы и зачастую содержит автоматизированные элементы. Особенности ручных или автоматизированных элементов являются

значимыми для оценки риска аудитором и дальнейших аудиторских процедур, которые основаны на такой оценке.

A50. Использование ручных или автоматизированных элементов в системе внутреннего контроля также оказывает влияние на способ, используемый для инициирования операций, их отражения в учете, обработки, и подготовки отчетности по таким операциям:

- Средства контроля в рамках ручной системы могут включать такие процедуры, как утверждение и обзор операций, сверка и последующие действия по сверенным статьям. В качестве альтернативы, субъект может использовать автоматизированные процедуры для инициирования, отражения в учете, обработки, и подготовки отчетности об операциях, в случае чего отчеты в электронной форме заменяют печатные документы.
- Средства контроля в информационных системах представляют собой сочетание автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и ручных средств контроля. Более того, ручные средства контроля могут быть независимыми от ИТ, могут использовать информацию, генерированную ИТ, или могут ограничиваться мониторингом эффективности функционирования ИТ и автоматизированных средств контроля, а также обработкой отклонений. Если ИТ используются для инициирования, отражения, и обработки операций, а также подготовки отчетности по операциям или другой финансовой информации, предназначенной для включения в финансовую отчетность, системы и программы могут включать средства контроля, связанные с соответствующими утверждениями по существенным счетам или могут быть критичными для эффективного функционирования ручных средств контроля, зависящих от ИТ.

Сочетание ручных и автоматизированных средств контроля в субъекте зависит от характера и сложности использования ИТ субъектом.

A51. В целом, ИТ приносит пользу системе внутреннего контроля субъекта, предоставляя последнему возможность:

- Последовательно применять заранее определенные правила ведения бизнеса и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов операций и данных;
- Обеспечивать своевременность, доступность и точность информации;
- Облегчить дополнительный анализ информации;
- Усилить мониторинг результатов деятельности субъекта, а также его политики и процедур;
- Снизить риск игнорирования системы контроля; и
- Обеспечить эффективное разделение обязанностей путем внедрения средств контроля безопасности в прикладных программах, базах данных и операционных системах.

A52. ИТ также накладывают определенные риски на систему внутреннего контроля субъекта, а именно:

- Система внутреннего контроля полагается на системы или программы, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные, или и то и другое.
- Несанкционированный доступ к данным, что может вызвать уничтожение данных или ненадлежащие изменения в данных, включая отражение несанкционированных или несуществующих операций, или неточное отражение операций. Определенные риски могут возникнуть, если к общей базе данных имеют доступ многочисленные пользователи;
- Вероятность приобретения персоналом ИТ прав доступа, превышающих права доступа, необходимые для выполнения их обязанностей, тем самым нарушая разделение обязанностей.
- Несанкционированные изменения в данных основного файла.
- Несанкционированные изменения в системах или программах.

- Невозможность внесения необходимых изменений в системы или программы.
- Ненадлежащее ручное вмешательство.
- Потенциальные потери данных или невозможность доступа к необходимым данным.

A53. Ручные элементы системы внутреннего контроля могут оказаться более приемлемыми в случае, когда требуются суждение и осторожность как, например, в следующих обстоятельствах:

- Крупные, необычные, или единичные операции.
- Обстоятельства, при которых трудно определить, обнаружить, или предсказать ошибки.
- При изменяющихся обстоятельствах, требующих реакции со стороны системы контроля, которая выходит за рамки существующего автоматизированного контроля.
- При мониторинге эффективности автоматизированных средств контроля.

A54. Ручные элементы в системе внутреннего контроля могут оказаться менее надежными, чем автоматизированные, так как их легче обойти, проигнорировать, и они более подвержены простым ошибкам. Поэтому невозможно принять допущение о последовательности применения элемента ручного контроля. Ручные элементы менее приемлемы в следующих случаях:

- Большой объем операций или повторяющиеся операции, или ситуации, когда ошибки, которые можно предсказать или прогнозировать, могут быть предотвращены или обнаружены и исправлены при помощи автоматизированных элементов контроля.
- Действия по контролю, когда можно надлежащим образом разработать и автоматизировать осуществления контроля.

A55. Масштаб и характер рисков, связанных с системой внутреннего контроля, зависят от природы и характерных особенностей информационной системы субъекта. Субъект

реагирует на риски, связанные с использованием ИТ или ручных элементов в системе внутреннего контроля путем установления эффективных средств контроля в свете особенностей информационной системы субъекта.

СРЕДСТВА КОНТРОЛЯ, КОТОРЫЕ ЯВЛЯЮТСЯ ЗНАЧИМЫМИ ДЛЯ АУДИТА

A56. Существует прямая связь между целями субъекта и средствами контроля, которые он применяет для обеспечения разумной уверенности в их достижении. Цели субъекта и, следовательно, средства контроля связаны с финансовой отчетностью, операциями и вопросами соответствия; но не все эти цели и средства являются значимыми при оценке риска аудитором.

A57. Среди факторов, которые являются значимыми для вынесения суждения аудитором о том, является ли средство контроля, само по себе или в сочетании с другими средствами контроля, значимым для аудита, можно назвать следующие вопросы:

- Существенность.
- Значимость сопутствующего риска.
- Размер субъекта.
- Характер бизнеса субъекта, включая особенности его организации и структуры собственности.
- Разнообразие и сложность операций субъекта.
- Применимые требования законодательства и регулирующих органов.
- Обстоятельства и применимый компонент системы внутреннего контроля.
- Характер и сложность систем, которые являются частью системы внутреннего контроля субъекта, включая использование обслуживающих организаций.
- Каким образом определенное средство контроля, само по себе или в сочетании с другими средствами контроля,

предотвращает или обнаруживает и исправляет существенное искажение, если таковое вообще происходит.

A58. Средства контроля над полнотой и точностью информации, генерируемой субъектом, также являются значимыми для аудита, если аудитор намеревается использовать информацию при разработке и выполнении дальнейших процедур. Средства контроля, связанные с операционной деятельностью и целями соответствия, также могут оказаться значимыми для аудита, если они касаются данных, которые аудитор оценивает или использует при применении аудиторских процедур.

A59. Средства внутреннего контроля, связанные с защитой активов от несанкционированного приобретения, использования, или реализации могут включать средства контроля, имеющие отношение к целям финансовой отчетности и целям деятельности. Рассмотрение аудитором таких средств контроля вообще ограничивается средствами контроля, связанными с надежностью финансовой отчетности.

A60. Субъект обычно располагает средствами контроля, связанными с целями, которые не являются значимыми для аудита и которые, следовательно, не обязательно рассматривать. Например, субъект может полагаться на сложную автоматизированную систему контроля с целью обеспечения эффективной и рентабельной деятельности (такую как, например, система автоматизированного управления полетами коммерческих авиалиний), но эти средства контроля обычно не являются значимыми для аудита. Более того, несмотря на то что система внутреннего контроля распространяется на весь субъект или на любую из его операционных единиц или бизнес-процессов, знание внутреннего контроля, касающегося каждой из операционных единиц субъекта и каждого бизнес-процесса может и не являться значимым для аудита.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A61. У аудиторов государственного сектора зачастую есть дополнительные обязанности по отношению к системе

внутреннего контроля, например, обязанность докладывать о соблюдении установленного свода правил. У аудиторов государственного сектора также могут быть обязанности докладывать о соблюдении требований законодательных органов. В результате, обзор такими аудиторами системы внутреннего контроля может быть более широким и более детальным.

Характер и степень знания соответствующих средств контроля (См. Параграф. 13)

A62. Оценка организации системы контроля подразумевает рассмотрение вопроса о том, способно ли средство контроля, само по себе или в сочетании с другими средствами контроля, эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Внедрение системы контроля означает, что система контроля существует и что субъект использует такую систему. Нет особого смысла в оценке внедрения системы контроля, которая не является эффективной, и, таким образом, в первую очередь рассматривают организацию системы контроля. Ненадлежащим образом организованная система контроля может составлять существенный недостаток в системе внутреннего контроля субъекта.

A63. Процедуры по оценке риска, предназначенные для получения аудиторского доказательства об организации и внедрении соответствующей системы контроля могут включать:

- Опрос персонала субъекта.
- Наблюдение применения определенных средств контроля.
- Инспектирование документов и отчетов.
- Отслеживание операций через информационную систему, которые являются значимыми для финансовой отчетности.

Одного только опроса, однако, не достаточно для достижения указанных целей.

A64. Получение знания о средствах контроля субъекта не является достаточным, чтобы заменить собой тестирование эффективности функционирования средств контроля, если только нет

автоматизированного процесса, который обеспечивает последовательное применение средств контроля. Например, получение аудиторских доказательств в отношении внедрения осуществляемого вручную контроля на определенную дату не представляет аудиторского доказательства эффективности функционирования средств контроля на другие даты в течение аудируемого периода. Однако, по причине внутренней последовательности обработки информации посредством ИТ (см. параграф А51), выполнение аудиторских процедур с целью определения того, было ли внедрено автоматизированное средство контроля, может выступать в качестве теста эффективности функционирования такого средства контроля в зависимости от оценки и тестирования аудитором средств контроля таких как, например, средства контроля над изменениями в программе. Тесты эффективности функционирования средств контроля описаны в МСА 330 (Предложенном в новой редакции)[9].

Компоненты системы внутреннего контроля – контрольная среда (См. Параграф 14)

А65. Контрольная среда включает функции по руководству и управлению, а также отношение, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта в отношении системы внутреннего контроля субъекта и её важности для субъекта. Контрольная среда устанавливает общую атмосферу организации, влияющую на осознание персоналом необходимости контроля.

А66. Элементы контрольной среды, которые могут оказаться значимыми при получении представления о контрольной среде, включают следующее:

(а) *Информирование о принципах честности и этических ценностях и их внедрение* – это основные элементы, влияющие на эффективность организации,

[9] МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

администрирования и мониторинга системы контроля.

(б) *Приверженность принципам профессиональной компетентности* – рассмотрение руководством субъекта необходимого уровня профессиональной компетентности для определенных должностей, а также того, как этот уровень трансформируется в требуемые навыки и знания.

(в) *Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями* – такие признаки лиц, наделенных руководящими полномочиями, как:

- Независимость от руководства субъекта.
- Опыт и статус.
- Масштаб их участия, информация, которую они получают, и проверка деятельности.
- Надлежащий характер их действий, включая степень, в которой сложные вопросы определяются и рассматриваются руководством субъекта, и их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.

(г) *Философия и стиль работы руководства субъекта* – такие характеристики, как:

- Подход руководства субъекта к принятию и управлению предпринимательскими рисками.
- Отношение и действия руководства субъекта по финансовой отчетности.
- Отношение руководства субъекта к обработке информации, бухгалтерской деятельности и персоналу.

(д) *Организационная структура* – основа, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность субъекта, направленная на достижение его целей.

(е) *Делегирование полномочий и ответственности* – метод

делегирования полномочий и ответственности, связанных с операционной деятельностью, и метод установления отношений подотчетности и иерархии авторизации.

(ж) *Политика и практика управления человеческими ресурсами* – политика и практика в отношении, например, рекрутинга, ориентирования, обучения, оценки, консультирования, продвижения по службе, компенсации и оздоровительных мер.

Аудиторское доказательство для элементов контрольной среды

A67. Соответствующее аудиторское доказательство может быть получено посредством сочетания запросов и других процедур по оценке риска, таких как подтверждение запросов с помощью наблюдения или инспектирования документов. Например, посредством запросов руководству субъекта и сотрудникам субъекта аудитор может получить представление о том, как руководство субъекта информирует сотрудников о своих взглядах на методы ведения бизнеса и этическое поведение. После этого аудитор может установить, были ли соответствующие средства контроля внедрены, посредством рассмотрения, например, вопроса о том, есть ли у руководства субъекта письменный кодекс поведения и поддерживает ли оно такой кодекс своими действиями.

Влияние контрольной среды на оценку рисков существенных искажений

A68. Некоторые элементы контрольной среды субъекта имеют всеобъемлющее влияние на оценку рисков существенных искажений. Например, контрольное самосознание субъекта подвергается влиянию со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, потому что одна из их функций заключается в уравновешивании давления, оказываемого на руководство субъекта в связи с финансовой отчетностью, которое может явиться результатом требований рынка или схемы вознаграждения. Следовательно, эффективность организации контрольной среды в части участия лиц, наделенных руководящими полномочиями, подвержена влиянию таких аспектов, как:

- Их независимость от руководства субъекта и их способность

оценить действия руководства субъекта.

- Понимают ли они деловые операции субъекта.
- Степень, в которой они оценивают, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

A69. Активный и независимый совет директоров может влиять на философию и стиль работы старшего руководства субъекта. Однако, действие других элементов может быть ограничено в большей степени. Например, несмотря на то что политика и практика управления человеческими ресурсами, направленные на наём компетентного финансового, бухгалтерского персонала, и персонала по информационным технологиям могут уменьшить риск ошибок при обработке финансовой информации, они не могут смягчить сильную предвзятость высшего руководства субъекта с целью завышения дохода.

A70. Существование удовлетворительной контрольной среды может являться позитивным фактором при оценке аудитором рисков существенных искажений. Несмотря на то что она может помочь снизить риск мошенничества, удовлетворительная контрольная среда не является абсолютной защитой против мошенничества. И наоборот, недостатки в контрольной среде могут уменьшить эффективность средств контроля, особенно, в отношении мошенничества. Например, неспособность руководства субъекта выделить достаточные ресурсы на управление рисками, связанными с безопасностью информационных систем, может оказать неблагоприятное влияние на систему внутреннего контроля, создавая возможности для внесения ненадлежащих изменений в компьютерные программы или данные, или для обработки несанкционированных операций. Как поясняется в МСА 330 (Предложенном в новой редакции), контрольная среда также влияет на характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших процедур аудитором[10].

[10] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграфы A2-A3.

A71. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенные искажения. Она может, однако, оказать влияние на оценку аудитором эффективности других средств контроля (например, мониторинг средств контроля и осуществление определенных действий по контролю) и, таким образом, оценку аудитором рисков существенных искажений.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A72. Контрольная среда в пределах субъектов малого бизнеса, вероятно, будет отличаться от более крупных субъектов. Например, в состав лиц, наделенных руководящими полномочиями, субъектов малого бизнеса может и не входить независимый или внешний участник, и функции по руководству могут осуществляться непосредственно собственником-управляющим, если нет других владельцев. Характер контрольной среды может также повлиять на значимость других средств контроля или их отсутствие. Например, активное участие собственника-управляющего может смягчить определенные риски, возникающие в результате недостаточного разделения обязанностей в субъекте малого бизнеса; это может, однако, повысить другие риски, например, риск игнорирования средств контроля.

A73. Более того, аудиторское доказательство для элементов контрольной среды в малых субъектах может оказаться недоступным в документальной форме, особенно, если обмен информацией между руководством и другим персоналом носит неофициальный характер, но все же является эффективным. Например, субъекты малого бизнеса могут и не иметь письменного кодекса поведения, но, вместо этого, разработать культуру, которая подчеркивает важность порядочности и этического поведения посредством устной передачи информации и личного примера руководства субъекта.

A74. Следовательно, отношение, осведомленность и действия руководства субъекта или собственника-управляющего имеют особое значение для представлений аудитора о контрольной среде малого субъекта.

Компоненты системы внутреннего контроля – процесс оценки риска субъектом (См. Параграф 15)

A75. Процесс оценки риска субъектом формирует основу для того, как руководство субъекта определяет риски, которые необходимо контролировать. Если этот процесс является уместным при обстоятельствах субъекта, включая характер, размер и сложность структуры субъекта, это поможет аудитору при идентификации рисков существенных искажений. Вопрос о том, соответствует ли процесс оценки риска субъектом обстоятельствам, является вопросом профессионального суждения.

Аспекты, характерные для малых субъектов (См. Параграф 17)

A76. У субъектов малого бизнеса, как правило, нет установленного процесса оценки риска. В таких случаях, вероятно, руководство субъекта идентифицирует риски посредством прямого личного участия в бизнесе. Однако, независимо от обстоятельств, необходимо направить запрос об идентифицированных рисках, а также о том, каким образом на них реагирует руководство субъекта.

Компоненты системы внутреннего контроля – информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, и обмен информацией

Информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетности (См. Параграф 18).

A77. Информационная система, работающая на цели подготовки финансовой отчетности и включающая систему бухгалтерского учета, состоит из процедур и записей, разработанных и установленных для:

- Инициирования, отражения в учете, обработки операций субъекта, предоставления отчетности по таким операциям (а также событиям и условиям), и обеспечения учета соответствующих активов, обязательств, и капитала;
- Решения проблемы неправильной обработки операций, например, автоматизированные следящие файлы и процедуры, используемые для выравнивания статей,

разграничивающих учёт затрат и поступлений между смежными отчётными периодами на своевременной основе;

- Обработки и учета фактов «пересиливания» системы и игнорирования средств контроля;
- Передачи информации от систем обработки операции в главную бухгалтерскую книгу;
- Захвата информации, являющейся значимой для финансовой отчетности, которая связана с событиями и условиями и не является информацией об операциях, например, обесценивание и амортизация активов и изменения в возвратности дебиторской задолженности; и
- Обеспечения того, что информация, раскрытие которой требуется согласно применимой основе представления финансовой отчетности, была собрана, записана, обработана, обобщена и надлежащим образом отражена в финансовой отчетности.

Журнальные проводки

A78. Информационная система субъекта обычно подразумевает использование стандартных журнальных проводок, применяемых на постоянной основе для отражения операций. Примерами могут служить журнальные проводки для отражения в главной бухгалтерской книге продажи, покупки, выплаты наличных или для отражения расчетных оценок, периодически производимых руководством субъекта, например, изменения в оценке безнадежной дебиторской задолженности.

A79. Процесс подготовки финансовой отчетности субъекта также включает использование нестандартных журнальных проводок для отражения единичных, необычных операций или корректировок. Примерами таких проводок являются корректировки при консолидации и проводки по объединению бизнеса или выбытиям, или разовые оценки, такие как обесценение активов. В ручной системе, основанной на ведении бухгалтерских книг на бумажных носителях, нестандартные

журнальные проводки могут определяться путем инспектирования бухгалтерских книг, журналов и подтверждающей документации. Однако, при использовании автоматизированных процедур для ведения главной бухгалтерской книги и подготовки финансовой отчетности, такие проводки могут существовать только в электронной форме, и их легче определить с помощью компьютеризированных приемов аудита (КПА).

Соответствующие бизнес-процессы

A80. Бизнес-процессы субъекта – это действия, разработанные с целью:

- Разработки, покупки, производства, продажи и распространения продукции и услуг субъекта;
- Обеспечения соблюдения законодательства и нормативных актов; и
- Учета информации, включая информацию по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Результатом бизнес-процессов являются операции, которые записаны, обработаны и отражены в отчетности информационной системой. Получение представления о бизнес-процессах субъекта, что включает представление о том, каким образом операции возникают, помогает аудитору получить представление об информационной системе субъекта, связанной с финансовой отчетностью наиболее уместным при обстоятельствах субъекта способом.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A81. Информационные системы и соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью в субъектах малого бизнеса, вероятно, будут менее сложными, чем в более крупных субъектах, но их роль является не менее значительной. Субъекты малого бизнеса, в которых отмечается активное участие руководства субъекта могут и не испытывать необходимости в обширных описаниях бухгалтерских процедур, в сложных бухгалтерских записях, или зафиксированной в письменном виде политике.

Поэтому возможно будет легче получить представление о системах и процессах субъекта при аудите малых субъектов, при этом получено такое представление может быть скорее посредством запросов, а не обзора документации. Однако, важность получения такого представления сохраняется.

Обмен информацией (См. Параграф 19)

A82. Процесс передачи субъектом информации о функциях и обязанностях, связанных с финансовой отчетностью, а также о значительных вопросах, касающихся финансовой отчетности, подразумевает передачу знания об индивидуальных функциях и обязанностях, связанных с системой внутреннего контроля над финансовой отчетностью. Этот процесс также включает такие вопросы, как степень понимания персоналом того, как их действия в рамках информационной системы финансовой отчетности связаны с работой других лиц, а также понимания средств сообщения об отклонениях соответствующему более высокому уровню подотчетности субъекта. Передача информации может принимать такие формы как руководства по политике и руководства по финансовой отчетности. Открытые каналы обмена информацией гарантируют, что об отклонениях станет известно и будут предприняты соответствующие действия.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A83. В субъектах малого бизнеса, по сравнению с более крупными субъектами, процесс передачи информации может быть менее структурированным и его может быть проще осуществить по причине меньшего количества уровней ответственности, а также ввиду того, что руководство субъекта ближе к персоналу и является более доступным.

Компоненты системы внутреннего контроля – действия по контролю *(См. Параграф 20)*

A84. Действия по контролю – это политика и процедуры, которые помогают гарантировать, что директивы руководства субъекта выполнены. Действия по контролю, как в рамках информационных, так и ручных систем, имеют различные цели и применяются на

различных организационных и функциональных уровнях. Примеры конкретных действий по контролю включают действия, связанные с:

- Авторизацией.
- Обзором результатов деятельности.
- Обработкой информации.
- Физическим контролем.
- Разделением обязанностей.

A85.Действия по контролю, которые являются значимыми для аудита:

- Действия, которые необходимо рассматривать как значимые для аудита, поскольку они являются действиями по контролю, связанными с значительными рисками, а также действия, связанные с рисками, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, как то требуется в соответствии с параграфами 28 и 29, соответственно; или
- Действия, которые расцениваются как значимые, согласно суждению аудитора.

A86. На суждение аудитора о том, является ли действие по контролю значимым для аудита, оказывает влияние риск, идентифицированный аудитором, который может привести к существенному искажению, а также то, считает ли аудитор, что, вероятно, будет уместно протестировать эффективность функционирования средства контроля при определении масштаба тестирования по существу.

A87. Аудитор может сделать акцент на идентификации действий по контролю и получении представления о действиях по контролю, которые распространяются на те области, которые, по мнению аудитора, характеризуются более высоким риском существенных искажений. Когда несколько действий по контролю обеспечивают достижение одной и той же цели, нет необходимости получать представление о каждом действии по контролю, связанном с такой

целью.

A88. Знание аудитора о наличии или отсутствии действий по контролю, полученное на основе представления о других компонентах системы внутреннего контроля, помогает аудитору при определении необходимости уделить дополнительное внимание получению представления о действиях по контролю.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A89. Концепции, лежащие в основе действий по контролю в субъектах малого бизнеса, вероятно, будут аналогичны тем, что используются в более крупных субъектах, но степень их формализации может сильно отличаться. Более того, субъекты малого бизнеса могут счесть, что определенные виды действий по контролю неуместны ввиду средств контроля, применяемых руководством субъекта. Например, единоличные полномочия руководства субъекта по предоставлению кредитов клиентам и одобрению значительных покупок могут обеспечить сильный контроль над важными сальдо счетов и операциями, тем самым уменьшая или устраняя необходимость в более детальных действиях по контролю.

A90. Действия по контролю, которые являются значимыми для аудита малого субъекта, вероятно, будут связаны с циклом основных операций, таких как доходы, покупки и затраты на выплату сотрудникам зарплаты, дополнительные выплаты и льготы.

Риски, обусловленные ИТ (См. Параграф 21)

A91. Использование ИТ оказывает влияние на метод осуществления действий по контролю. С точки зрения аудитора, средства контроля над системами ИТ эффективны, если они поддерживают целостность информации и безопасность данных, обрабатываемых такой системой, и включают эффективные общие средства контроля в информационных технологиях и прикладные средства контроля.

A92. Общие средства контроля в информационных технологиях – это политика и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного

функционирования прикладных средств контроля. Они применяются в отношении среды мэйнфрейм, минифрейм, и среды конечного пользователя. Общие средства контроля в информационных технологиях, которые поддерживают целостность информации и безопасность данных, как правило, включают средства контроля над:

- Центром данных и работой сети.
- Приобретением, изменением и обслуживанием системного программного обеспечения.
- Изменением программы.
- Безопасностью доступа.
- Приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных систем.

Такие средства контроля в целом применяются в отношении рисков, упомянутых в параграфе А52 выше.

А93.Прикладные средства контроля – это автоматизированные или осуществляемые вручную процедуры, которые обычно применяются на уровне бизнес-процесса и для обработки отдельных прикладных программ. Прикладные средства контроля по своему характеру могут быть предупреждающими или обнаруживающими и были разработаны для обеспечения целостности бухгалтерских записей. Соответственно, прикладные средства контроля относятся к процедурам, используемым для инициирования, записи, обработки, и обобщения операций или прочей финансовой информации. Данные средства контроля помогают обеспечить, что совершённые операции были авторизованы, а также зарегистрированы и обработаны правильно и в полном объеме. Среди примеров можно назвать контрольное редактирование вводимых данных и проверку числовой последовательности с осуществляемыми вручную мерами по отчетам об отклонениях или исправлением введенных данных.

Компоненты системы внутреннего контроля – мониторинг средств контроля *(См. Параграф 22)*

A94. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в течение определенного периода времени. Он включает своевременную оценку эффективности средств контроля и осуществления необходимых корректирующих мероприятий. Руководство субъекта осуществляет мониторинг средств контроля посредством непрерывной деятельности, отдельных оценок, или комбинации того и другого. Непрерывный мониторинг зачастую является встроенной функцией в постоянных операциях субъекта в ходе обычной деятельности и включает регулярные управленческие и надзорные действия.

A95. Во многих субъектах внутренние аудиторы или персонал, выполняющий аналогичные функции, способствуют мониторингу деятельности субъекта. [Предлагаемый] МСА 610 (Предложенный в новой редакции)[11] устанавливает требования и предоставляет руководство по рассмотрению аудитором работы службы внутреннего аудита. Мониторинг, осуществляемый руководством субъекта, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, такой как жалобы клиентов и комментарии регулирующих органов, которые могут указать на проблемы или области, которые необходимо усовершенствовать.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A96. Мониторинг со стороны руководства субъекта зачастую осуществляется посредством непосредственного участия руководства субъекта или собственника-управляющего в операциях. Такое участие часто выявляет значительные отклонения по сравнению с ожиданиями и погрешности в финансовых данных, приводящие к необходимости корректирующих действий в отношении средства контроля.

[11] [Предлагаемый] МСА 610 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита».

Источники информации (См. Параграф 23)

A97. Большая часть информации, используемой при мониторинге, может быть генерирована информационной системой субъекта. Если руководство субъекта предполагает, что данные, используемые для мониторинга, точны, не имея оснований для такого допущения, ошибки, которые могут существовать в информации, могли бы потенциально привести руководство субъекта к неправильным заключениям, сделанным в результате выполненных действий по мониторингу. Соответственно, необходимо знание:

- Источников информации, связанной с действиями по мониторингу, выполняемыми субъектом; и
- Основания, исходя из которого руководство субъекта полагает, что информация достаточно надежна для целей мониторинга,

как часть представления аудитора о выполняемых субъектом действиях по мониторингу как компоненте системы внутреннего контроля.

Определение и оценка рисков существенных искажений

Оценка рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности (См. Параграф 24 (а))

A98. Риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности относятся к рискам, которые распространяются на всю финансовую отчетность в целом и могут затрагивать множество утверждений. Риски такого характера вовсе не обязательно являются рисками, опознаваемыми как относящиеся к определенным утверждениям по классу операций, сальдо счетов, или уровню раскрытия. Скорее они представляют обстоятельства, которые могут увеличить риски существенных искажений на уровне утверждений, например, в результате игнорирования руководством субъекта системы внутреннего контроля. Риски на уровне финансовой отчетности могут иметь особое значение для рассмотрения аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

A99. Риски на уровне финансовой отчетности могут быть вызваны, в

частности, слабой контрольной средой (хотя эти риски также могут быть связаны с другими факторами, такими как ухудшающиеся экономические условия). Например, недостатки, такие как недостаточная компетентность руководства субъекта могут иметь более широко распространенный эффект на финансовую отчетность и могут потребовать общей реакции аудитора.

A100.Представление аудитора о системе внутреннего контроля может вызвать сомнения в наличии условий для проведения аудита финансовой отчетности субъекта. Например:

- Опасения по поводу порядочности руководства субъекта могут быть настолько серьезными, что заставят аудитора прийти к заключению, что риск представления руководством субъекта неверных данных в финансовой отчетности настолько высок, что аудит не может быть проведен.
- Опасения по поводу состояния и надежности записей субъекта могут заставить аудитора прийти к заключению, что получение достаточного и надлежащего аудиторского доказательства для обоснования мнения без оговорок в отношении финансовой отчетности является маловероятным.

A101. [Предлагаемый] МСА 705 (Предложенный в новой редакции)[12] устанавливает требования и предоставляет руководство при определении, существует ли необходимость того, чтобы аудитор рассмотрел возможность представления мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения или, как может потребоваться в некоторых случаях, прекращения работы по соглашению, если это возможно с юридической точки зрения.

Оценка рисков существенных искажений на уровне утверждений (См. Параграф 24 (б))

A102. Необходимо рассмотреть риски существенных искажений на

[12] [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов, и раскрытий, потому что такое рассмотрение помогает непосредственно при определении характера, сроков выполнения, и масштаба дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений, которые необходимы для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства. При идентификации и оценке рисков существенных искажений на уровне утверждений, аудитор может прийти к заключению, что идентифицированные риски распространяются более широко на финансовую отчетность в целом и могут затрагивать множество утверждений.

Использование утверждений

A103. В своем заявлении о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, руководство субъекта в явной или неявной форме делает утверждения относительно признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов финансовой отчетности и сопутствующих раскрытий.

A104. Утверждения, используемые аудитором для рассмотрения различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти, подразделяются на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

(a) Утверждения о классах операций и событиях за аудируемый период:

(i) Возникновение – отраженные операции и события произошли и связаны с субъектом.

(ii) Полнота – все операции и события, которые необходимо было отразить, отражены.

(iii) Точность – суммы и прочие данные, касающиеся отраженных операций и событий, отражены надлежащим образом.

(iv) Отсечение – операции и события отражены в надлежащем учетном периоде.

(v) Классификация – операции и события разнесены

по надлежащим счетам.

(б) Утверждения о сальдо счетов на конец периода:

(i) Существование – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют.

(ii) Права и обязанности – субъект владеет или контролирует права на активы, и обязательства являются обязательствами субъекта.

(iii) Полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было отразить, отражены.

(iv) Оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность на соответствующую сумму, и все соответствующие корректировки оценки и распределения отражены надлежащим образом.

(в) Утверждения по представлению и раскрытиям:

(i) Возникновение, права и обязанности – раскрытые события, операции и прочие вопросы имели место быть и связаны с субъектом.

(ii) Полнота – все раскрытия, которые необходимо было включить в финансовую отчетность, включены.

(iii) Классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытия четко выражены.

(iv) Точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта справедливо и на соответствующие суммы.

А 105. Аудитор может использовать утверждения, как описано выше, или может выразить их другим способом при условии, что все аспекты, описанные выше, были охвачены. Например, аудитор может избрать сочетание утверждений по операциям и событиям с утверждениями по сальдо счетов.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A106. Делая утверждения о финансовой отчетности субъектов государственного сектора, в дополнение к утверждениям, изложенным в параграфе A104, руководство субъекта может часто утверждать, что операции и события были осуществлены в соответствии с законодательством или требованиями соответствующего органа. Такие утверждения могут находиться в рамках масштаба аудита финансового отчета.

Процесс определения рисков существенных искажений (См. Параграф 25 (a))

A107. Информация, собранная в результате процедур по оценке риска, включая аудиторское доказательство, полученное при оценке организации средств контроля и определении того, были ли они внедрены, используется как аудиторское доказательство для подтверждения оценки риска. Оценка риска определяет характер, сроки выполнения, и масштаб дальнейших аудиторских процедур, которые должны быть проведены.

A108. Приложение 2 содержит примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенных искажений.

***Соотнесение средств контроля с утверждениями* (См. Параграф 25 (c))**

A109. При проведении оценки рисков аудитор может определить средства контроля, которые могут предотвратить или обнаружить и исправить существенные искажения в определенных утверждениях. Как правило, целесообразно получить представление о средствах контроля и соотнести их с утверждениями в контексте процессов и систем, в которых они существуют. Это необходимо сделать, так как отдельные средства контроля часто не могут сами по себе смягчить риск. Часто только несколько средств контроля вместе с другими компонентами системы внутреннего контроля могут оказаться достаточными для смягчения риска.

A110. И наоборот, некоторые действия по контролю могут оказывать

определенное влияние на отдельные утверждения, присущие определенному классу операций или сальдо счетов. Например, действия по контролю, которые субъект использует для того, чтобы его персонал правильно провел и отразил годовую инвентаризацию запасов, напрямую связаны с утверждениями о существовании и полноте в отношении сальдо счета запасов.

A111. Средства контроля могут быть напрямую или косвенно связаны с утверждением. Чем более косвенный характер носит такая связь, тем менее эффективным будет средство контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении искажений в соответствующем утверждении. Например, обзор реализации менеджером по продажам в определенных торговых точках по регионам, как правило, только косвенно связан с утверждением о полноте в отношении дохода от реализации. Соответственно, он будет менее эффективным для снижения рисков по этому утверждению, чем средства контроля, напрямую связанные с этим утверждением, такие как сверка отгрузочных документов со счетами.

Значительные риски

Определение значительных рисков (См. Параграф 27)

A112. Значительные риски часто связаны со значительными нестандартными операциями или вопросами, которые являются предметом суждения. Нестандартные операции – это операции, которые являются необычными либо по причине объема, либо по причине характера, которые поэтому происходят нечасто. Вопросы, которые являются предметом суждения, могут включать определение расчетных оценок, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Что касается стандартных, несложных операций, которые подлежат систематической обработке, здесь вероятность того, что они приведут к значительным рискам, меньше.

A113. Вероятность возникновения риска существенных искажений может быть больше для значительных нестандартных операций в связи со следующими ситуациями:

- Большая степень вмешательства руководства субъекта в определение порядка учета.
- Большая степень ручного вмешательства в сбор и обработку данных.
- Сложные расчеты или принципы бухгалтерского учета.
- Характер нестандартных операций, осложняющий внедрение эффективных средств контроля над такими рисками.

A114. Вероятность возникновения риска существенных искажений может быть больше для значительных вопросов, являющихся предметом суждения, в связи со следующими ситуациями:

- Принципы бухгалтерского учета в отношении расчетных оценок или признания доходов могут трактоваться по-разному.
- Требуемые суждения могут быть субъективными, сложными или предусматривать допущения в отношении влияния будущих событий, например, суждения о справедливой стоимости.

A115. МСА 330 (Предложенный в новой редакции) описывает последствия идентификации риска как значительного для дальнейших аудиторских процедур.[13]

Значительные риски, связанные с рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством

A116. МСА 240 (Предложенный в новой редакции) описывает дальнейшие требования и предоставляет руководство по идентификации и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством[14].

Представление о средствах контроля, связанных со значительными рисками (См. Параграф 28)

---

13 МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграфы 15 и 22.

14 МСА 240 (Предложенный в новой редакции), параграфы 25-27.

A117. Хотя риски, связанные со значительными нестандартными вопросами или вопросами, которые являются предметом суждения, зачастую не попадают в сферу действия стандартных средств контроля, руководство субъекта может предпринимать другие действия в ответ на такие риски. Соответственно, представление аудитора о том, разработал ли и внедрил ли субъект средства контроля в отношении значительных рисков, являющихся результатом нестандартных операций или вопросов, которые являются предметом суждения, включает знание о том, каким образом руководство субъекта отвечает на риски и отвечает ли вообще. Такие ответные действия могли бы включать:

- Действия по контролю, такие как обзор допущений старшим руководством субъекта или экспертами.
- Задокументированные процедуры оценки.
- Утверждение лицами, наделенными руководящими полномочиями.

A118. Например, в случае единичных событий, таких как получение уведомления о значительном судебном процессе, рассмотрение ответа субъекта может включать такие вопросы как, был ли он направлен к соответствующим экспертам (таким как внутренний или внешний консультант по юридическим вопросам), была ли сделана оценка потенциальных последствий, и каким образом субъекту предложено раскрыть данные обстоятельства в финансовой отчетности.

A119. В некоторых случаях, руководство субъекта не может соответствующим образом ответить на значительные риски существенного искажения путем внедрения средств контроля над такими значительными рисками. Это может указывать на существенный недостаток в системе внутреннего контроля субъекта.

Риски, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство (См. Параграф 29)

A120. Риски существенных искажений могут быть непосредственно

связаны с учетом стандартных классов операций или сальдо счетов и подготовкой надежной финансовой отчетности. Такие риски могут включать риски неточной или неполной обработки стандартных и значительных классов операций, таких как доход, покупки, денежные поступления или выплаты субъекта.

A121. Если обработка таких стандартных деловых операций характеризуется высокой степенью автоматизации и не допускает лишь незначительное ручное вмешательство или не допускает его вообще, то выполнение одних только процедур проверки по существу в отношении риска может оказаться невозможным. Например, аудитор может прийти к такому мнению, если значительный объем информации субъекта инициируется, отражается, и обрабатывается в электронном виде, равно как и отчеты по такой информации, как, например, в интегрированных системах. В таких случаях:

- Аудиторское доказательство может быть доступным только в электронной форме, а его достаточность и надлежащий характер обычно зависят от эффективности средств контроля над его точностью и полнотой.
- Возможность того, что ненадлежащее инициирование или изменение информации произойдет и не будет обнаружено, может оказаться больше, если соответствующие средства контроля не работают эффективно.

A122. Последствия для дальнейших аудиторских процедур идентификации таких рисков описаны в МСА 330 (Предложенном в новой редакции)[15].

Пересмотр оценки риска (См. Параграф 30)

A123. В ходе аудита внимание аудитора может привлечь информация, которая в значительной степени отличается от информации, на которой базировалась оценка риска. Например, оценка риска может основываться на ожидании, что определенные средства контроля функционируют эффективно. При выполнении тестов таких

[15] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 8.

средств контроля аудитор может получить аудиторское доказательство, свидетельствующее о том, что они не функционировали эффективно в соответствующие моменты времени во время аудита. Аналогичным образом, при выполнении процедур проверки по существу аудитор может обнаружить искажения в суммах или частоту, большую, чем это предполагается аудиторской оценкой рисков. При таких обстоятельствах оценка риска может не отражать надлежащим образом истинные обстоятельства субъекта, и дальнейшие запланированные аудиторские процедуры могут оказаться неэффективными для обнаружения существенных искажений. См. МСА 330 (Предложенный в новой редакции) для получения дальнейшего руководства.

Существенные недостатки в системе внутреннего контроля (См. Параграф 31)

A124. Виды существенных недостатков в системе внутреннего контроля, которые может идентифицировать аудитор при получении представления о субъекте и его системе внутреннего контроля, могут включать:

- Риски существенных искажений, идентифицированные аудитором и неконтролируемые субъектом, риски существенных искажений, в отношении которых не установлено адекватных средств контроля.
- Недостаток в процессе оценки риска субъектом, который аудитор идентифицирует как существенный, или отсутствие процесса оценки риска в тех случаях, когда было бы уместно такой процесс установить.

A125. Существенные недостатки также могут быть идентифицированы в средствах контроля, которые предотвращают, или обнаруживают и исправляют, ошибки, или средствах контроля для предотвращения и обнаружения мошенничества.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора (См. Параграф 32)

A126. При аудите субъектов государственного сектора могут

существовать дополнительные требования к передаче информации или представлению отчетов для аудиторов государственного сектора. Например, есть вероятность того, что придется сообщать о недостатках системы внутреннего контроля законодательному или другому руководящему органу.

Документация (См. Параграф 33)

A127. Выбор способа документирования требований параграфа 33 должен быть сделан аудитором с использованием профессионального суждения. Например, при аудите субъектов малого бизнеса документирование данных требований может проходить в рамках документирования аудитором общей стратегии и плана аудита[16]. Аналогичным образом, например, результаты оценки риска могут быть задокументированы отдельно или в рамках документирования аудитором дальнейших процедур[17]. Форма и объем документации зависит от характера, размера и сложности структуры субъекта и его системы внутреннего контроля, наличия информации от субъекта, а также методологии и инструментов аудита, используемых в ходе аудита.

A128. Что касается субъектов, которые характеризуются наличием несложных видов деятельности и процессов, связанных с финансовой отчетностью, документация может быть простой по форме и относительно краткой. В данном случае нет необходимости полностью документировать знание аудитора о субъекте и вопросах, связанных с ним. Ключевые элементы знания, задокументированного аудитором, включают аспекты, на которых аудитор базировал оценку рисков существенных искажений.

A129. Объем документации может также отражать опыт и способности членов команды, работающих над соглашением по аудиту. При условии выполнения требований МСА 230 (Предложенного в новой редакции)[18], аудит, осуществляемый

[16] МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности», параграфы 6 и 8.
[17] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 29.

[18] МСА 230 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская документация».

командой по проекту, в состав которой входят менее опытные лица, может потребовать более детальной документации для получения соответствующего знания субъекта, чем в случае с командой, в состав которой входят более опытные лица.

A130. Что касается повторных аудитов, определенная документация может быть перенесена на следующие периоды, обновлена по мере необходимости так, чтобы отразить изменения в бизнесе или процессах субъекта.

Приложение 1
(См. Параграфы 4(с), 14-23, А65-А97)

Компоненты системы внутреннего контроля

1. Данное приложение объясняет компоненты внутреннего контроля, описанные в параграфах 4(с), 14-23 и А65-А97, в той степени, в которой они связаны с аудитом финансовой отчетности

Контрольная среда

2. Контрольная среда охватывает следующие элементы:

   (а) *Информирование о принципах честности и этических ценностях и их внедрение.* Эффективность средств контроля не может подняться выше честности и этических ценностей людей, которые создают, управляют и осуществляют мониторинг таких средств контроля. Честность и этическое поведение являются продуктом этических и поведенческих стандартов субъекта, того, как они доводятся до сведения и как внедряются в практику. Внедрение принципа честности и этических ценностей включает, например, действия руководства субъекта по устранению или снижению стимулов и соблазнов, которые могут подтолкнуть персонал к участию в нечестных, незаконных или неэтических действиях. Информирование о политике субъекта в отношении честности и этических ценностей может включать ознакомление персонала с поведенческими стандартами с помощью программных заявлений, кодексов поведения и личного примера.

   (б) *Приверженность принципам профессиональной компетентности*. Профессиональная компетентность – это знания и навыки, необходимые для выполнения задач, составляющих работу сотрудника.

   (в) *Участие лиц, наделенных руководящими полномочиями.* На осознание субъектом необходимости контроля значительно влияют лица, наделенные руководящими полномочиями. Важность ответственности лиц, наделенных руководящими полномочиями, признается в кодексах практики, прочих

законах, нормативных актах, или инструкциях, разработанных для лиц, наделенных руководящими полномочиями. Прочие обязанности лиц, наделенных руководящими полномочиями, включают надзор над разработкой и эффективным выполнением процедур, связанных с поднятием тревоги в случае обнаружения злоупотреблений, и процессом обзора эффективности системы внутреннего контроля субъекта.

(г) *Философия и стиль руководства субъекта.* Философия и стиль руководства субъекта охватывают широкий спектр различных характеристик. Например, отношение и действия руководства, связанные с представлением финансовой отчетности субъекта, могут проявить себя через консервативный или агрессивный выбор из доступных альтернативных принципов бухгалтерского учета, или честность и консерватизм, с учетом которых разрабатываются расчетные оценки.

(д) *Организационная структура.* Установление надлежащей организационной структуры подразумевает рассмотрение ключевых сфер полномочий и ответственности, а также соответствующих линий подотчетности. Надлежащий характер организационной структуры субъекта зависит, частично, от его размера и характера его деятельности.

(е) *Делегирование полномочий и ответственности.* Делегирование полномочий и ответственности может включать политику в отношении соответствующей бизнес практики, знания и опыта ключевого персонала, ресурсов, предоставляемых для выполнения обязанностей. Кроме того, делегирование может включать политику и процесс информирования, направленный на то, чтобы весь персонал понимал цели субъекта, знал, как индивидуальные действия сотрудников взаимосвязаны и какой вклад они вносят в достижение таких целей, а также понимал, как и за что он отвечает.

(ж) *Политика и практика по управлению человеческими ресурсами.* Политика и практика управления человеческих ресурсов часто демонстрирует важные аспекты осознания субъектом необходимости контроля. Например, стандарты по набору наиболее квалифицированного персонала с акцентом на образовании, предыдущем опыте, прошлых достижениях, доказательствах честности и этического поведения демонстрируют стремление компании нанимать компетентных с профессиональной точки зрения и надежных людей. Политика по обучению, которая принимает во внимание будущие функции и обязанности, включает обучение в образовательных центрах и участие в семинарах, иллюстрирует ожидаемый уровень профессиональной деятельности и поведения. Повышение по службе, проводимое на основе периодической оценки результатов, демонстрирует стремление субъекта продвигать квалифицированный персонал на более высокие уровни ответственности.

Процесс оценки рисков субъектом

3. В целях финансовой отчетности процесс оценки рисков субъектов включает то, как руководство субъекта определяет риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, оценивает их значительность, определяет вероятность их возникновения и решает, какие действия предпринять в ответ, чтобы управлять рисками и их результатами. Например, процесс оценки рисков субъектом может включать то, как руководство субъекта рассматривает возможность существования неотраженных в учете операций или определяет и анализирует значительные оценки, отраженные в финансовой отчетности.

4. Риски, связанные с финансовой отчетностью, включают внешние и внутренние события и обстоятельства, которые могут возникнуть и отрицательно повлиять на способность субъекта инициировать, отразить, обработать и отчитаться по финансовой информации, которая соответствует утверждениям руководства субъекта в

финансовой отчетности. Руководство субъекта может инициировать планы, программы или действия в отношении определенных рисков или может решить принять риск по причине затрат или по другим причинам. Риск может возникнуть или измениться из-за таких обстоятельств, как, например:

- *Изменения в операционной среде.* Изменения в законодательной или операционной среде могут привести к изменениям конкурентного давления и значительно изменить риски.
- *Новый персонал.* Новый персонал может иметь свою точку зрения в отношении системы внутреннего контроля или другое её видение.
- *Новые или модернизированные информационные системы.* Значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить риски, связанные с системой внутреннего контроля.
- *Быстрый рост.* Значительное и быстрое расширение деятельности может перегрузить средства контроля и увеличить риск сбоев в системе контроля.
- *Новые технологии.* Внедрение новых технологий в производственный процесс или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.
- *Новые модели бизнеса, продукты или деятельность.* Работа в новых сферах бизнеса или операций, в которых у субъекта мало опыта, может вызвать новые риски, связанные с системой внутреннего контроля.
- *Корпоративная реструктуризация.* Реструктуризация может сопровождаться сокращением персонала и изменениями в надзоре и разделении обязанностей, которые могут изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

- *Большой объем зарубежных операций.* Увеличение или приобретение зарубежных компаний создает новые и часто уникальные риски, которые могут повлиять на внутренний контроль, например, дополнительные или измененные риски, связанные с пересчетом иностранной валюты.

- *Новые требования бухгалтерского учета.* Принятие новых принципов бухгалтерского учета или изменение бухгалтерских принципов может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

Информационные системы, включая соответствующие бизнес процессы, связанные с финансовой отчетностью, и процесс информирования

5. Информационные системы состоят из инфраструктуры (физических компонентов и компонентов аппаратного обеспечения), программного обеспечения, людей, процедур и данных. Многие информационные системы широко используют информационные технологии (ИТ).

6. Информационная система, работающая на цели подготовки и представления финансовой отчетности, которая включает систему финансовой отчетности, охватывает методы и записи, которые:

   - Определяют и отражают в учете все действительные операции.
   - Своевременно и в достаточном объеме описывают операции для надлежащей классификации операций в целях финансовой отчетности.
   - Определяют сумму операций, чтобы отразить их соответствующее денежное выражение в финансовой отчетности.
   - Определяют период времени, в котором произошла операция, для отражения операции в соответствующем учетном периоде.
   - Надлежащим образом представляют операции и соответствующие раскрытия в финансовой отчетности.

7. Качество генерируемой системой информации оказывает влияние на способность руководства субъекта принимать надлежащие решения в рамках управления и контролирования деятельности субъекта, а также подготавливать надежные финансовые отчеты.

8. Процесс информирования, который предусматривает обеспечение понимания индивидуальных функций в рамках системы внутреннего контроля над представлением финансовой отчетности, может принимать такие формы, как руководства по политике, ведению учета и финансовой отчетности, или меморандумы. Информирование может осуществляться в электронной, устной форме или с помощью действий руководства субъекта.

Действия по контролю

9. Как правило, действия по контролю, которые могут иметь значимость для аудита, относятся к категории политики и процедур, регламентирующих следующие мероприятия:

   - *Обзор результатов деятельности.* Эти действия по контролю включают обзор и анализ фактических результатов по сравнению с бюджетами, прогнозами и результатами прошлого периода; установление взаимосвязи между разными видами данных (операционными и финансовыми), анализ этих взаимосвязей и осуществление действий по расследованию и корректировке; сравнение внутренних данных с внешними источниками информации; обзор функциональных результатов или результатов деятельности.

   - *Обработка информации.* Две большие группы средств контроля над информационными системами – это средства контроля над прикладными программами, которые применяются в отношении обработки отдельных приложений, и общие средства контроля в информационных технологиях, которые представляют собой политику и процедуры, связанные со многими приложениями и поддерживающими эффективное функционирование средств контроля над прикладными программами путем содействия обеспечению надлежащей работы информационной

системы. Примеры средств контроля над прикладными программами включают проверку арифметической точности записей, ведение и проверку счетов и пробных балансов (оборотно-сальдовых ведомостей), автоматические средства контроля, такие как контрольные проверки ввода данных и проверки числовой последовательности, а также осуществляемые в ручную действия в отношении отчетов по отклонениям. Примеры общих средств контроля в информационных технологиях включают средства контроля над изменениями программного обеспечения; средства контроля, ограничивающие доступ к программам или данным, средства контроля над внедрением новых версий пакетного программного обеспечения; средства контроля над системным программным обеспечением, ограничивающие доступ или осуществляющие мониторинг использования системных вспомогательных программ, которые могут изменить финансовые данные или записи без аудиторского следа.

- *Физический контроль.* Это средства контроля, которые охватывают:
  - Физическую безопасность активов, включая надлежащие меры предосторожности, например, надежные устройства, регламентирующие доступ к активам и записям.
  - Санкционирование доступа к компьютерным программам и файлам данных.
  - Периодический подсчет и сравнение с суммами, указанными в контрольных записях (например, сравнение результатов инвентаризации по денежным средствам, ценным бумагам и запасам с бухгалтерскими записями).

- Степень, в которой физические средства контроля, направленные на предотвращение кражи активов, значимы для надежности подготовки финансовой отчетности и, следовательно, аудита, зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов незаконному присвоению.

- *Разделение обязанностей.* Назначение разных людей для выполнения обязанностей по санкционированию операций, отражению операций, поддержанию сохранности активов. Разделение обязанностей имеет своей целью уменьшение возможностей определенных лиц по совершению или сокрытию ошибок или мошенничества при обычном выполнении своих обязательств этими лицами.

10. Некоторые действия по контролю могут зависеть от существования соответствующей политики более высокого уровня, разработанной руководством субъекта или лицами, наделенными руководящими полномочиями. Например, средства контроля над санкционированием могут быть делегированы в соответствии с установленным руководством, таким как критерии инвестирования, разработанные лицами, наделенными руководящими полномочиями; напротив, нестандартные операции, такие как крупные приобретения или изъятие капиталовложений, могут потребовать утверждения более высокого уровня, включая в некоторых случаях утверждение акционерами.

Мониторинг средств контроля

11. Важной обязанностью руководства субъекта является разработка и поддержание системы внутреннего контроля на постоянной основе. Мониторинг, осуществляемый руководством субъекта, средств контроля подразумевает рассмотрения вопроса о том, функционируют ли они надлежащим образом и были ли они соответствующим образом модифицированы, принимая во внимание изменение условий. Мониторинг средств контроля может включать такие действия, как проверка руководством субъекта, были ли своевременно подготовлены банковские сверки,

оценка внутренних аудиторов по соответствию сотрудников отдела реализации принципам политики субъекта в отношении условий контрактов купли-продажи, а также надзор, осуществляемый юридическим департаментом, над соответствием политике субъекта в отношении этики и методов ведения бизнеса. Мониторинг также проводится, чтобы гарантировать, что средства контроля продолжают эффективно функционировать во времени. Например, если своевременность и точность банковских сверок не отслеживается, персонал может прекратить их подготовку.

12. Внутренние аудиторы или лица, выполняющие аналогичные функции, вносят свой вклад в мониторинг средств контроля субъекта посредством отдельных оценок. Как правило, они регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля, уделяя значительное внимание оценке эффективности системы внутреннего контроля. Они информируют о сильных и слабых сторонах системы внутреннего контроля и дают свои рекомендации по её усовершенствованию.

13. Мониторинг может подразумевать использование информации, полученной от внешних сторон, которая может указывать на проблемы или выделять области, нуждающиеся в усовершенствовании. Заказчики однозначно подтверждают информацию по счетам путем оплаты инвойсов или посредством выражения недовольства в отношении начисленных сумм. Кроме того, регулирующие органы могут информировать субъект о вопросах, влияющих на функционирование системы внутреннего контроля, например, о проверках органами, регулирующими банковскую деятельность. Кроме того, руководство субъекта может учитывать сообщения, касающиеся системы внутреннего контроля и полученные от внешних аудиторов, при выполнении мониторинга.

Приложение 2

(См. Параграфы А29, А108)

Условия и события, указывающие на риски существенных искажений

Ниже представлены примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенных искажений. Эти примеры охватывают широкий диапазон условий и событий; но не все указанные условия и события будут уместными для каждого соглашения по аудиту, и список примеров не обязательно является исчерпывающим.

- Работа в экономически нестабильных регионах, например, странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией.
- Деятельность, подверженная влиянию неустойчивого рынка, например, торговля фьючерсами.
- Операции, которые попадают под действие сложного законодательства.
- Проблемы с непрерывностью деятельности и ликвидностью, включая потерю важных заказчиков.
- Ограничения в доступе к капиталу и займам.
- Изменения в отрасли субъекта.
- Изменения в цепи поставок.
- Разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса.
- Географическое расширение.
- Изменения в субъекте, такие как крупные приобретения или реорганизация, или какие-либо иные необычные события.
- Субъекты или сегменты бизнеса, в отношении которых существует вероятность продажи.
- Сложные объединения и совместные предприятия.
- Использование забалансового финансирования, компаний

специального назначения и прочих сложных методов финансирования.

- Значительные операции со связанными сторонами.
- Недостаток персонала с надлежащими навыками в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.
- Изменения в составе ключевого персонала, включая выбытие ключевых исполнительных директоров.
- Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно те, на которые руководство субъекта не отреагировало должным образом.
- Противоречия между стратегией ИТ субъекта и его бизнес стратегией.
- Изменения в среде информационных технологий.
- Установка новых значительных систем ИТ, связанных с финансовой отчетностью.
- Изучение деятельности субъекта или финансовых результатов регулирующими или государственными органами.
- Прошлые искажения, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода.
- Значительные суммы нестандартных или несистематических операции, включая внутригрупповые операции и операции с большим доходом на конец периода.
- Операции, отражаемые на основе намерений руководства субъекта, например, рефинансирование долгов, активы для продажи, и классификация рыночных ценных бумаг.
- Применение новых принципов бухгалтерского учета.
- Расчетные оценки, предполагающие использование сложных процессов.
- События или операции, по которым отмечается значительная неопределенность в отношении оценки, включая расчетные оценки.

- Находящиеся на рассмотрении судебные дела и условные обязательства, например, гарантийные обязательства, финансовые гарантии и обязательства по охране окружающей среды.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 330 (ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ) ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

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

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение

Область применения данного МСА 1

Дата вступления в силу 2

Цель 3

Определения 4

Требования

Общий подход 5

Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений 6-24

Адекватность представления и раскрытия 25

Определение достаточности и надлежащего характера аудиторского доказательства 26-28

Документация 29-31

Руководство по применению и пояснительный материал

Общий подход A1-A3

Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений A4-A54

Адекватность представления и раскрытия A55

Определение достаточности и надлежащего характера аудиторского

доказательства A56-A58

Документация A59

Международный стандарт аудита (МСА) 330 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков» должен рассматриваться вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. В данном Международном стандарте аудита (МСА) рассматривается ответственность аудитора за разработку и выполнение процедур в отношении рисков существенных искажений, выявленных и оцененных аудитором в соответствии с МСА 315 (Пересмотренным) [1] в ходе аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

2. Данный МСА применяется в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после указанной даты.

Цель

3. Целью аудитора является получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении оцененных рисков существенных искажений посредством разработки и осуществления надлежащих процедур в отношении данных рисков.

Определения

4. В целях данного МСА следующие термины имеют указанные ниже значения:

   (а) Процедура проверки по существу – аудиторская процедура, разработанная с целью обнаружения существенных искажений на уровне утверждений. Процедуры проверки по существу включают:

      (i) Детальные тесты (классов операций, сальдо счетов, и раскрытий); и

      (ii) Аналитические процедуры (по существу).

   (б) Тест средств контроля – аудиторская процедура,

[1] МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

разработанная с целью оценки эффективности функционирования средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне утверждений.

Требования

Общий подход

5. Аудитор должен разработать и применить общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности. (См. Параграфы А1-А3).

Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений

6. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых основаны на оцененных рисках существенных искажений на уровне утверждений и отвечают им. (См. Параграфы А4-А8).

7. При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен:

   (a) Рассмотреть причины оценки с учетом существенных искажений на уровне утверждений по каждому классу операций, сальдо счетов и раскрытий, включая:

      (i) Вероятность наличия существенных искажений в силу определенных характеристик соответствующего класса операций, сальдо счетов или раскрытий (т.е. неотъемлемый риск); и

      (ii) То, учитываются ли при оценке рисков соответствующие средства контроля (т.е. риск системы контроля), требуя, таким образом, от аудитора получения аудиторских доказательств для определения, эффективно ли функционируют средства контроля (т.е. аудитор намеревается на основании эффективности функционирования средств контроля определить характер, сроки выполнения и масштаб процедур проверки по существу); и (См. Параграфы А9-А18)

(б) Получить более убедительные аудиторские доказательства, если аудитор оценивает уровень риска как высокий. (См. Параграф А19)

Тесты средств контроля

8. Аудитор должен разработать и выполнить тесты средств контроля для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении эффективности функционирования соответствующих средств контроля в тех случаях, когда:

   (а) Оценка аудитором рисков существенных искажений на уровне утверждений включает ожидание того, что средства контроля эффективны (т.е. аудитор намеревается на основании эффективности функционирования средств контроля определить характер, сроки выполнения и масштаб процедур проверки по существу); или

   (б) Проведение лишь процедур проверки по существу не может обеспечить получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств на уровне утверждений. (Ссылка: параграфы А20-А24)

9. При разработке и выполнении тестов средств контроля, аудитор должен получить более убедительные аудиторские доказательства, если аудитор в значительной степени опирается на эффективность средств контроля. (См. Параграф А25)

Характер и масштаб тестов средств контроля

10. При разработке и выполнении тестов средств контроля, аудитор должен:

    (а) Выполнить прочие аудиторские процедуры в сочетании с запросом на получение аудиторского доказательства в отношении эффективности функционирования средств контроля, включая:

        (i) То, как средства контроля применялись в соответствующий отрезок времени на протяжении периода, аудит которого проводится.

        (ii) Последовательность, с которой они применяются.

        (iii) Кем и с помощью каких средств они применяются.

(б) Определить, зависят ли от прочих средств контроля (опосредованные средства контроля) те средства, в отношении которых должны проводиться тесты; если да, необходимо ли получить аудиторские доказательства, подтверждающие эффективное функционирование данных непрямых средств контроля. (См. Параграфы А30-31)

Сроки проведения тестов средств контроля

11. Аудитор должен проводить тесты средств контроля на определенный момент времени или на протяжении периода, в течение которого аудитор намеревается полагаться на данные средства контроля, в соответствии с параграфами 12 и 15, представленными ниже, с целью предоставления надлежащей основы для обоснования уверенности аудитора в них. (См. Параграф А32)

Использование аудиторских доказательств, полученных в течение промежуточного периода

12. Если аудитор получает аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования средств контроля в промежуточном периоде, аудитор должен:

    (а) Получить аудиторские доказательства в отношении значительных изменений, имевших место в данных средствах контроля после даты окончания промежуточного периода; и

    (б) Определить, какие дополнительные аудиторские доказательства должны быть получены за оставшийся период. (См. Параграфы А33-А34)

Использование аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита предыдущих периодов

13. При определении того, целесообразно ли будет использование аудиторских доказательств в отношении эффективности функционирования средств контроля, полученных в ходе аудита предыдущих периодов, и, если да, то при определении отрезка времени, которое могло пройти до повторного тестирования

средств контроля, аудитор должен рассмотреть следующее:

(а) Эффективность других элементов системы внутреннего контроля, включая контрольную среду, систему мониторинга средств контроля субъекта, а также процесс оценки рисков субъектом;

(б) Риски, возникающие в связи характеристиками системы контроля, включая то, осуществляется ли контроль вручную или он автоматизирован;

(в) Эффективность общих средств контроля ИТ;

(г) Эффективность системы контроля и ее применение субъектом, включая характер и масштаб отклонений в применении данной системы, отмеченных в ходе аудита предыдущих периодов, и то, были ли изменения в составе персонала, которые оказывают значительное влияние на применение системы контроля;

(д) Вызывает ли отсутствие изменений в определенной системе контроля риск, возникающий в связи с изменяющимися обстоятельствами; и

(е) Риски существенных изменений и степень доверия к системе контроля. (См. Параграф А 35)

14. Если аудитор намеревается использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита предыдущего периода в отношении эффективности функционирования специфических средств контроля, аудитор должен подтвердить, что релевантность данных доказательств не изменилась, посредством получения аудиторских доказательств того, не произошли ли какие-либо значительные изменения в данных средствах контроля после завершения аудита предыдущего периода. Аудитор должен получить такие доказательства посредством направления запросов в сочетании с наблюдением и инспектированием, для подтверждения понимания данных специфических средств контроля, и:

(а) Если произошли какие-либо изменения, повлиявшие на релевантность аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита предыдущего периода, аудитор должен

протестировать средства контроля в ходе текущего аудита. (Ссылка: параграф А36)

(б) Если такие изменения не происходили, аудитор должен тестировать средства контроля, по крайней мере, в ходе каждого третьего аудита, а также тестировать некоторые средства контроля в ходе каждого аудита, чтобы избежать необходимости тестирования всех средств контроля, на которых будет основываться аудитор при аудите отдельного периода, при этом не тестируя средства контроля в последующие два периода, аудит которых будет проводиться. (См. Параграфы А37-39)

Средства контроля над значительными рисками

15. Если аудитор намеревается использовать средства контроля над риском, который аудитор определил как значительный риск, аудитор должен протестировать данные средства контроля в текущем периоде.

Оценка эффективности функционирования средств контроля

16. При оценке эффективности функционирования релевантных средств контроля, аудитор должен проверить, указывают ли искажения, выявленные им при выполнении процедур проверки по существу, на то, что средства контроля не являются эффективными. Отсутствие выявленных искажений при проведении процедур проверки по существу, однако, не предоставляет аудиторских доказательств в отношении того, что средства контроля, относящиеся к утверждению, которое тестируется, являются эффективными. (См. Параграф А40)

17. При выявлении отклонений от средств контроля, на основании которых аудитор намеревается выразить мнение, аудитор должен направить специальные запросы, чтобы понять данные аспекты и их потенциальные последствии, а также должен определить:

(а) Предоставляют ли проведенные тесты средств контроля надлежащую основу, подтверждающую надежность данных средств контроля;

(б) Есть ли необходимость в выполнении дополнительных

тестов средств контроля; или

(в) Есть ли необходимость в оценке потенциальных рисков искажений с использованием процедур проверки по существу. (См. Параграф А41)

18. На основании выполненной аудиторской работы аудитор должен определить, выявил ли он существенные недостатки в эффективности функционирования средств контроля.

19. Аудитор должен своевременно сообщать о существенных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, руководству субъекта соответствующего уровня ответственности и лицам, наделенным руководящими полномочиями (если все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении деятельностью субъекта)[2].

Процедуры проверки по существу

20. Вне зависимости от оцененных рисков существенных искажений аудитор должен разработать и выполнить процедуры проверки по существу для каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытий. (См. Параграфы А42-А47)

Процедуры проверки по существу, касающиеся процесса закрытия финансовой отчетности

21. Процедуры проверки по существу, выполняемые аудитором, должны включать следующие аудиторские процедуры, касающиеся процесса закрытия финансовой отчетности:

(а) Согласование или сверка данных финансовой отчетности с лежащими в их основе бухгалтерскими записями; и

(б) Проверка существенных записей в учетном журнале и прочих корректировок, выполненных в ходе подготовки финансовой отчетности. (См. Параграф А48)

Процедуры проверки по существу в отношении значительных рисков

22. Если аудитор определил оцененный риск существенных

[2] МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями», параграф 12.

искажений на уровне утверждений как значительный, аудитор должен выполнить процедуры проверки по существу, специфические для данного риска. Если подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, данные процедуры должны включать детальные тесты. (См. Параграф А49)

Сроки выполнения процедур проверки по существу

23. Если процедуры проверки по существу выполняются на промежуточную дату, аудитор должен проверить оставшийся период, выполнив:

    (а) Процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода; или

    (б) Только дальнейшие процедуры проверки по существу, если аудитор считает их достаточными,

    что обеспечивает разумную основу для охвата аудиторским заключением отрезка времени между промежуточной датой и окончанием периода. (См. Параграфы А51-А53)

24. Если по состоянию на промежуточную дату аудитор выявляет искажения, наличия которых он не ожидал при оценке рисков существенных искажений, аудитор должен решить, необходимо ли модифицировать соответствующую оценку рисков и запланированный характер, сроки выполнения или масштаб процедур проверки по существу в отношении оставшегося периода. (См. Параграф А54)

Адекватность представления и раскрытия

25. Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры для оценки того, соответствует ли общее представление финансовой отчетности, включая соответствующие раскрытия, применимой основе представления финансовой отчетности. (См. Параграф А55)

Определение достаточности и надлежащего характера аудиторского доказательства

26. На основании выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств аудитор, прежде, чем подготовить заключение по аудиту, должен аудитор должен определить,

остается ли правомерной оценка рисков существенных искажений на уровне утверждений. (См. Параграфы А56-57)

27. Аудитор должен сделать заключение в отношении того, получены ли достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. При формировании мнения аудитор должен рассмотреть все соответствующие аудиторские доказательства, независимо от того, подтверждают ли они или противоречат утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности. (См. Параграф А58)

28. Если аудитор не получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении существенного утверждения, лежащего в основе финансовой отчетности, аудитор должен попытаться получить дальнейшие аудиторские доказательства. Если аудитору не удается получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Документация

29. Аудитор должен документировать:

    (а) Общий подход, применяемый в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки выполнения и масштаб выполняемых дальнейших аудиторских процедур;

    (б) Взаимосвязь данных процедур с оцененными рисками на уровне утверждений; и

    (в) Результаты аудиторских процедур, включая заключения в тех случаях, когда они не совсем ясны. (См. Параграф 59)

30. Если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные в ходе предыдущих аудитов, аудитор должен задокументировать выводы, сделанные в отношении того, можно ли полагаться на такие средства контроля, что было протестировано в ходе предыдущего аудита.

31. Аудиторская документация должна показывать, что финансовая отчетность согласована или сверена с лежащими в ее основе бухгалтерскими записями.

* * *

Руководство по применению и пояснительный материал

Общий подход (См. Параграф 5)

A1. Общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности может включать:

- Напоминание членам команды по аудиту о необходимости соблюдения принципа профессионального скептицизма.
- Назначение более опытного штата сотрудников или лиц, владеющих специальными навыками, или привлечение экспертов.
- Осуществление более тщательного надзора.
- Включение дополнительных элементов непредсказуемости при выборе дальнейших аудиторских процедур, которые будут выполняться.
- Внесение общих изменений в характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, например: выполнение процедур проверки по существу на конец периода, а не на промежуточную дату; или модификация характера аудиторских процедур с целью получения более убедительных аудиторских доказательств.

A2. Оценка рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а следовательно, и общий аудиторский подход, зависит от понимания аудитором контрольной среды. Эффективная контрольная среда может обеспечить аудитору большую степень доверия в отношении системы внутреннего контроля и надежности аудиторских доказательств, полученных внутри субъекта, и таким образом, например, может позволить аудитору выполнить некоторые аудиторские процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода. Недостатки контрольной среды, тем не менее, производят противоположный эффект; например, аудитор может отреагировать на неэффективную контрольную среду посредством:

- Выполнения большего количества аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату.

- Получения большего количества аудиторских доказательств от процедур проверки по существу.
- Увеличения количества областей, которые охватываются масштабом аудита.

A3. Такие вопросы имеют важное значение для общего аудиторского подхода, например, акцент на процедурах проверки по существу (существенный подход), или подход, при котором используются тесты средств контроля, а также процедуры проверки по существу (комбинированный подход).

Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений

Характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур (См. Параграф 6)

A4. Оценка аудитором выявленных рисков на уровне утверждений предоставляет основу для рассмотрения надлежащего аудиторского подхода к разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур. Например (в зависимости от обстоятельств и независимо от требований данного МСА)[3], аудитор может решить, что:

(а) Только выполнив тесты средств контроля, он сможет добиться эффективности действий в отношении оцененного риска существенных искажений для определенного утверждения;

(б) Для определенных утверждений целесообразно выполнение только процедур проверки по существу и, следовательно, аудитор исключает эффект средств контроля из оценки соответствующего риска. Причиной этого может быть тот факт, что аудиторские процедуры оценки рисков не выявили эффективных средств контроля, релевантных данному утверждению, или то, что тестирование средств контроля будет неэффективным и, следовательно, аудитор не будет

AUDITING

[3] Например, в соответствии с параграфом 20, независимо от выбранного подхода аудитор разрабатывает и выполняет процедуры проверки по существу для каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытий.

полагаться на эффективности функционирования средств контроля при определении характера, сроков выполнения и масштаба процедур проверки по существу; или

(в) Комбинированных подход с использованием и тестов средств контроля, и процедур проверки по существу, будет эффективным подходом.

A5. Характер аудиторской процедуры подразумевает ее цель (т.е. тест средств контроля или процедура проверки по существу) и ее тип (т.е. инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторно выполненная или аналитическая процедура). Характер аудиторских процедур имеет важное значение для действий в отношении оцененных рисков.

A6. Срок аудиторской процедуры подразумевает время ее выполнения или период или дату, к которой применяется аудиторское доказательство.

A7. Масштаб аудиторской процедуры подразумевает количественное выражение того, что необходимо выполнить, например, объем выборки или количество наблюдений контрольных действий.

A8. Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур, чей характер, сроки выполнения и масштаб основаны и направлены на оцененные риски существенных искажений на уровне утверждений, четко показывают взаимосвязь между дальнейшими аудиторскими процедурами и оценкой рисков.

Действия в отношении оцененных рисков на уровне утверждений (См. Параграф 7(а))

Характер

A9. Оцененные аудитором риски могут влиять как на типы аудиторских процедур, которые должны быть выполнены, так и на их комбинации. Например, если риск оценен как высокий, аудитор может получить подтверждение от контрагента в отношении полноты отражения условий контракта в дополнение к инспектированию документов. Кроме того, определенные аудиторские процедуры могут оказаться более целесообразными для одних утверждений по сравнению с другими утверждениями.

Например, для доходов тесты средств контроля могут быть более приемлемыми в отношении оцененных рисков искажения утверждения о полноте, в то время как процедуры проверки по существу могут быть наиболее приемлемыми в отношении оцененных рисков искажения утверждения о возникновении.

A10. Причины той или иной оценки риска используются при определении характера аудиторских процедур. Например, если риск оценивается как низкий по причине определенных характеристик класса операций без учета соответствующих средств контроля, аудитор может решить, что выполнение только аналитических процедур проверки по существу предоставляет достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. С другой стороны, если риск оценивается как низкий по причине средств внутреннего контроля, аудитор выполняет тесты средств контроля в соответствии с требованиями параграфа 8(а). Так складывается ситуация, например, в отношении класса операций с обоснованно единообразными, несложными характеристиками, которые обрабатываются и контролируются информационной системой субъекта в ходе обычной деятельности.

Сроки выполнения

A11. Аудитор может выполнять тесты средств контроля или процедуры проверки по существу на промежуточную дату или на конец периода. Чем выше риск существенных искажений, тем больше вероятность того, что аудитор может решить, что эффективнее будет выполнить процедуры проверки по существу на конец периода или ближе к данной дате, нежели на более раннюю дату, или выполнить аудиторские процедуры, не объявив об этом заранее, или непредсказуемое количество раз (например, выполнить аудиторские процедуры на выбранных объектах, не объявив об этом заранее). Это особенно целесообразно в отношении рисков мошенничества. Например, аудитор может прийти к выводу о том, что если были выявлены риски намеренного искажения или манипуляции, то аудиторские процедуры, направленные на расширение аудиторских заключений на отрезок времени от промежуточной даты до конца периода, не будут эффективными.

A12. С другой стороны, выполнение аудиторских процедур до наступления конца периода может помочь аудитору в выявлении значительных аспектов на ранней стадии аудита и, следовательно, в решении данных аспектов при содействии руководства субъекта или в разработке эффективного аудиторского подхода в отношении данных аспектов.

A13. Кроме того, определенные аудиторские процедуры могут быть выполнены только на конец периода или около указанной даты, например:

- Согласование данных финансовой отчетности с бухгалтерскими записями;
- Проверка корректировок, выполненных в ходе подготовки финансовой отчетности; и
- Процедуры в отношении риска того, что на конец периода субъект может заключить противозаконные договоры купли-продажи или операции могут оказаться незавершенными.

A14. Дальнейшие релевантные факторы, влияющие на решение аудитора в отношении того, когда проводить аудиторские процедуры, включают следующее:

- Контрольная среда;
- Когда соответствующая информация становится доступной (например, электронные файлы могут быть впоследствии переписаны или процедуры, требующие наблюдения, могут возникать в определенные моменты);
- Характер риска (например, если существует риск завышенных доходов и предполагается, что ожидаемую прибыль можно получить путем создания впоследствии поддельных договоров купли-продажи, аудитор может проверить договоры, имеющиеся в наличии по состоянию на конец года).
- Период или дата, к которой относятся аудиторские доказательства.

Масштаб

A15. Масштаб аудиторской процедуры, который считается необходимым, определяется с учетом существенности, оцененного риска и степени уверенности, которую аудитор намеревается получить. Если для достижения одной и той же цели применяется комбинация процедур, масштаб каждой процедуры рассматривается отдельно. В общем, масштаб аудиторских процедур увеличивается с увеличением риска существенных искажений. Например, в случае оцененного риска существенных искажений по причине мошенничества целесообразным будет увеличить объем выборки или выполнить аналитические процедуры проверки по существу на более детальном уровне. Однако, увеличение масштаба аудиторской процедуры будет эффективным только в том случае, если аудиторская процедура сама по себе является релевантной для специфического риска.

A16. Использование компьютеризированных приемов аудита (КПА) может обеспечить более экстенсивное тестирование электронных операций и учетных файлов, что может оказаться полезным, когда аудитор принимает решение модифицировать масштаб тестирования, например, в отношении рисков существенных искажений по причине мошенничества. Такие приемы могут использоваться для осуществления выборки операций из ключевых электронных файлов, для сортировки операций со специфическими характеристиками или для тестирования целой совокупности вместо выборки.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A17. При аудите субъектов государственного сектора аудиторский мандат и прочие специальные аудиторские требования могут повлиять на решения аудитора в отношении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A18. Малые субъекты могут иметь лишь некоторые виды контрольной деятельности, которые могут быть выявлены аудитором, или степень отражения субъектом в документах их существования или функционирования может оказаться ограниченной. В таких

случаях наиболее эффективным будет выполнение аудитором дальнейших аудиторских процедур, которые, в основном, являются процедурами проверки по существу. В редких случаях, тем не менее, отсутствие контрольной деятельности или прочих компонентов контроля может сделать невозможным получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Риск, оцененный как высокий (См. Параграф 7(б))

A19. В тех случаях, когда риск оценивается как высокий, для получения более убедительных аудиторских доказательств аудитор может увеличить количество доказательств или получить более релевантные или надежные доказательства, например, фокусируясь на получении доказательств от третьих лиц или получении подтверждающих доказательств из целого ряда независимых источников.

Тесты средств контроля

Разработка и выполнение тестов средств контроля (См. Параграф 8)

A20. Тесты средств контроля выполняются только в отношении тех средств контроля, которые аудитор определил как разработанные надлежащим образом для предотвращения или выявления и исправления существенных искажений в утверждении. Если существенно разные средства контроля использовались в разное время в течение периода, аудит которого проводится, каждое средство контроля проверяется отдельно.

A21. Тестирование эффективности функционирования средств контроля отличается от получения понимания и оценки разработки и внедрения средств контроля. Тем не менее, применяются одинаковые типы аудиторских процедур. Следовательно, аудитор может решить, что эффективнее будет тестировать эффективность функционирования средств контроля одновременно с оценкой их разработки и определением того, были ли они внедрены.

A22. Кроме того, несмотря на то, что некоторые процедуры оценки рисков могли не разрабатываться специально в качестве тестов средств контроля, они, тем не менее, могут предоставить аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования средств контроля и, следовательно, могут

использоваться как тесты средств контроля. Например, аудиторские процедуры оценки рисков могли включать:

- Запросы руководству субъекта в отношении использования ими бюджетных средств;
- Проверку результатов сравнения руководством субъекта данных по ежемесячным бюджетным и фактическим расходам;
- Изучение отчетов, касающихся расследований расхождений между бюджетными и фактическими суммами;

Данные аудиторские процедуры предоставляют знания о разработанной субъектом бюджетной политике и о том, была ли она внедрена, но также могут обеспечивать аудиторские доказательства в отношении в отношении эффективности функционирования бюджетной политики в предотвращении или выявлении существенных искажений в классификации расходов.

A23. В дополнение к этому, аудитор может разработать тесты средств контроля, которые проводятся параллельно с детальными тестами по одной и той же операции. Хотя цель применения теста средств контроля отличается от цели применения детального теста, оба могут быть параллельно дополнены тестом средств контроля и детальным тестом по одной и той же операции, что также называется тестом двойного назначения. Например, аудитор может разработать и оценить результаты теста для проверки инвойса с целью определения, был ли он согласован, и для обеспечения существенного аудиторского доказательства о операции. При разработке и оценке теста двойного назначения каждая цель теста рассматривается отдельно.

A24. В некоторых случаях аудитор может посчитать невозможной разработку эффективных процедур проверки по существу, которые сами по себе предоставляют достаточные и надлежащие аудиторские доказательства на уровне утверждений[4]. Это может произойти в том случае, если субъект осуществляет свою

[4] МСА 315 (Пересмотренный), параграф 29.

деятельность с использованием ИТ и никакие документы по операциям не оформляются и не хранятся, кроме тех, что в системе ИТ. В таких случаях, в соответствии с требованиями параграфа 8(б), аудитор должен выполнить тесты соответствующих средств контроля.

Аудиторское доказательство и степень, в которой аудитор намеревается на него полагаться

A25. Может потребоваться уверенность более высокого уровня в отношении эффективности функционирования средств контроля, если применяемый подход состоит в основном из тестов средств контроля, в частности, когда возможно или осуществимо получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств только в результате процедур проверки по существу.

Характер и масштаб тестов средств контроля

Прочие аудиторские процедуры в комбинации с опросом (См. Параграф 10(а))

A26. Использование лишь опроса недостаточно для тестирования эффективности функционирования средств контроля. Соответственно, выполняются прочие аудиторские процедуры в комбинации с опросом. В этой связи, опрос, в комбинации с инспектированием или повторным выполнением, может обеспечить большую уверенность, чем опрос и наблюдение, поскольку наблюдение релевантно только на момент его осуществления.

A27. Характер определенного средства контроля влияет на тип процедуры, необходимый для получения аудиторского доказательства в отношении того, эффективно ли функционировало данное средство контроля. Например, если эффективность функционирования подтверждается документально, аудитор может принять решение об инспектировании документации для получения аудиторских доказательств в отношении эффективности функционирования. Однако, в отношении других средств контроля документации может не оказаться в наличии, либо она может оказаться нерелевантной. Например, документации по операции может не существовать по

причине некоторых факторов в контрольной среде, таких как предоставление полномочий или наложение ответственности, или в отношении некоторых типов контрольной деятельности, таких как контрольная деятельность, осуществляемая компьютером. В таких случаях, аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования могут быть получены посредством опросов в комбинации с другими аудиторскими процедурами, такими как наблюдение или использование КПА.

Масштаб тестов средств контроля

A28. Когда необходимо получить более убедительные аудиторские доказательства в отношении эффективности средства контроля, целесообразным может оказаться увеличение масштаба тестирования средства контроля. Помимо степени надежности средств контроля, при определении масштаба тестов средств контроля аудитор может рассмотреть следующие вопросы:

- Частота осуществления контроля субъектом в течение периода;
- Промежуток времени в течение периода аудита, на который опирается аудитор при рассмотрении эффективности функционирования средства контроля;
- Ожидаемая степень отклонения от контроля;
- Соответствие и надежность аудиторских доказательств, которые необходимо получить в отношении эффективности функционирования средств контроля на уровне утверждений;
- Степень, в которой аудиторские доказательства получены в результате тестов других средств контроля, относящихся к утверждению.

[Предлагаемый] МСА 530 (Пересмотренный) [5] содержит дальнейшие руководства в отношении масштаба тестирования.

AUDITING

[5] [Предлагаемый] МСА 530 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская выборка»

A29. Увеличение масштаба тестирования автоматизированных средств контроля может не понадобиться по причине последовательности, характерной для процесса обработки ИТ. Ожидается, что автоматизированные средства контроля будут функционировать последовательно до тех пор, пока программа (включая таблицы, файлы или прочие постоянные данные, используемые программой) не будет изменена. Если аудитор определяет, что автоматизированное средство контроля функционирует как полагается (что определяется на момент первоначального внедрения средства контроля или на иную дату), аудитор может рассмотреть вопрос о проведении тестов для определения того, продолжает ли данное средство контроля функционировать эффективно. Такие тесты могут включать проверку того:

- Не были ли внесены изменения в программу без применения соответствующих средств контроля в отношении изменений, вносимых в программу;
- Используется ли утвержденная версия программы для обработки операций; и
- Эффективны ли прочие соответствующие общие средства контроля.

Такие тесты также могут включать определение того, не были ли внесены изменения в программу, как это обычно бывает, когда субъект пользуется приложениями коробочного программного обеспечения не модифицируя или не поддерживая его. Например, аудитор может инспектировать записи администрации ИТ безопасности с целью получения аудиторских доказательств отсутствия несанкционированного доступа в течение периода.

Тестирование непрямых средств контроля (См. Параграф 10(б))

A30. В некоторых случаях необходимо получить аудиторские доказательства в поддержку эффективности функционирования непрямых средств контроля. Например, когда аудитор принимает решение протестировать эффективность обзора пользователем отчетов об исключительных случаях, в которых описываются продажи, превышающие утвержденные кредитные лимиты, обзор пользователем и последующие действия являются средством

контроля, которое напрямую релевантно для аудитора. Средства контроля над точностью информации, представленной в отчетах (например, общие средства контроля ИТ), описываются как «непрямые» средства контроля.

A31. В силу неотъемлемой последовательности ИТ обработки аудиторские доказательства в отношении применения автоматизированных программных модулей управления, при их рассмотрении в комбинации с аудиторскими доказательствами в отношении эффективности функционирования общих средств контроля субъекта (в частности, средств контроля изменений в программе), также могут обеспечивать существенные аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования.

Сроки выполения тестов средств контроля

Период, в течение которого аудитор намеревается полагаться на аудиторское доказательство (См. Параграф 11)

A32. Аудиторские доказательства, относящиеся только к моменту во времени, могут оказаться достаточными для целей аудитора, например, при тестировании средств контроля над инвентаризацией, проводимой субъектом на конец периода. С другой стороны, если аудитор намеревается полагаться на определенное средство контроля на протяжении всего периода, целесообразными будут тесты, позволяющие получить аудиторские доказательства, подтверждающие эффективное функционирование данного средства контроля в соответствующие моменты времени на протяжении данного периода. Такие тесты могут включать тестирование мониторинга средств контроля субъектом.

Использование аудиторских доказательств, полученных в течение промежуточного периода (См. Параграф 12)

A33. Релевантные факторы при определении того, какие дополнительные аудиторские доказательства необходимо получить в отношении средств контроля, которые функционировали в течение отрезка времени, оставшегося после промежуточного периода, включают:

- Значимость оцененных рисков существенных искажений на уровне утверждений;
- Специфические средства контроля, которые тестировались в течение промежуточного периода, и значительные изменения в них, имевшие место после их тестирования, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале;
- Степень, в которой были получены аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования данных средств контроля;
- Продолжительность оставшегося периода;
- Степень, в которой аудитор намерен снизить применение дальнейших процедур проверки по существу, на основании надежности средств контроля;
- Контрольная среда.

A34. Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены, например, путем распространения тестов средств контроля на оставшийся период или путем тестирования мониторинга средств контроля субъектом.

Использование аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущих аудитов (См. Параграф 13)

A35. В некоторых случаях аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, могут обеспечить аудиторские доказательства, если аудитор выполняет аудиторские процедуры, чтобы определить, являются ли они все еще релевантными. Например, при проведении предыдущего аудита, аудитор мог определить, что автоматизированные средства контроля функционируют как полагается. Аудитор может получить аудиторские доказательства о том, были ли внесены какие-либо изменения в автоматизированные средства контроля, которые влияют на эффективность их функционирования, например, посредством опроса руководства субъекта и инспектирования учетных журналов, подтверждающих изменения средств контроля. Рассмотрение аудиторских доказательств в отношении данных

изменений может помочь принять решение об увеличении или снижении объема аудиторских доказательств, которые необходимо получить в текущем периоде, в отношении эффективности функционирования средств контроля.

Средства контроля, изменившиеся со времени проведения предыдущих аудитов (См. Параграф 14(а))

A36. Изменения могут повлиять на релевантность аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущих аудитов, настолько, что они больше не могут считаться надежными. Например, изменения в системе, позволяющие субъекту получить новый отчет из системы, возможно, не влияет на релевантность аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущего аудита; однако, изменение, при котором данные накапливаются или рассчитываются по-другому, влияет на релевантность аудиторских доказательств.

Средства контроля, не изменившиеся со времени проведения предыдущих аудитов (См. Параграф 14(б))

A37. При принятии решения о том, полагаться ли на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, в отношении средств контроля, которые:

(а) Не изменились со времени их последнего тестирования; и

(б) Не являются средствами контроля, снижающими значительный риск,

аудитор использует профессиональное суждение. Кроме того, промежуток времени между повторным тестирование таких средств контроля также является вопросом профессионального суждения, но, в соответствии с параграфом 14(б), повторное тестирование должно проводиться, как минимум, раз в три года.

A38. В общем, чем выше риск существенных искажений или выше степень доверия к средствам контроля, тем короче должен быть промежуток пропущенного времени, если таковой имеется. Следующие факторы могут вызвать уменьшение периода повторного тестирования средств контроля или недоверие к аудиторским доказательствам, полученным в ходе предыдущих аудитов:

- Слабая контрольная среда;
- Слабый мониторинг средств контроля;
- Значительный элемент работы вручную в релевантных средствах контроля;
- Изменения в персонале, значительно влияющие на применение средств контроля;
- Изменения в обстоятельствах, указывающие на необходимость изменения средств контроля;
- Слабые общие средства контроля ИТ.

A39. Если аудитор полагается на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, в отношении целого ряда средств контроля, то тестирование некоторых средств контроля входе каждого аудита предоставляет информацию, показывающую, остается ли контрольная среда эффективной. Это помогает аудитору решить, целесообразно ли полагаться на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов.

Оценка эффективности функционирования средств контроля (См. Параграфы 16-19)

A40. Существенное искажение, выявленное в ходе аудиторских процедур, может указывать на существование существенных недостатков в системе внутреннего контроля.

A41. В соответствии с понятием эффективности функционирования средств контроля некоторые отклонения в том, как субъект применяет средства контроля, могут иметь место. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевого персонала, значительные сезонные колебания в объеме операций и субъективные ошибки. Выявленный уровень отклонения, в частности, по сравнению с ожидаемым, может свидетельствовать о том, что на средства контроля не следует полагаться с целью снижения риска на уровне утверждений, оцененного аудитором.

Процедуры проверки по существу (См. Параграф 20)

A42. В соответствии с параграфом 20 аудитор должен разработать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытий, независимо от оцененных рисков существенных изменений. Данное требование отражает те факты, что: (а) оценка риска аудитором основана на суждении и, следовательно, не может выявить все риски существенных искажений; и (б) существуют неотъемлемые ограничения системы внутреннего контроля, включая игнорирование руководством субъекта.

Характер и масштаб процедур проверки по существу

A43. В зависимости от обстоятельств аудитор может решить что:

- Выполнение только аналитических процедур проверки по существу будет достаточным для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Например, в тех случаях, когда оценка риска аудитором подтверждается аудиторским доказательством, полученным в результате тестов средств контроля.
- Только детальные тесты являются приемлемыми.
- Комбинация аналитических процедур проверки по существу и детальных тестов является наиболее подходящим ответом на оцененные риски.

A44. Аналитические процедуры проверки по существу обычно более применимы к большим объемам операций, которые имеют тенденцию быть предсказуемыми на протяжении определенного промежутка времени. [Предлагаемый] МСА 520 (Предложенный в новой редакции) [6] устанавливает требования и предоставляет руководство по применению аналитических процедур в ходе аудита.

A45. Характер риска и утверждения связан с разработкой детальных тестов. Например, детальные тесты, связанные с утверждением о существовании или возникновении, могут требовать выбора из

[6] [Предлагаемый] МСА 520 (Предложенный в новой редакции) «Аналитические процедуры».

статей, отраженных в суммах финансовой отчетности, и получения соответствующего аудиторского доказательства. С другой стороны, детальные тесты, связанные с утверждением о полноте, могут требовать выбора из статей, которые, как ожидается, будут включены в сумму, отраженную в финансовой отчетности, и исследование того, включены ли они.

A46. Поскольку при оценке риска существенных искажений принимается во внимание система внутреннего контроля, возможно, потребуется увеличить масштаб процедур проверки по существу в тех случаях, когда результаты тестов средств контроля неудовлетворительные. Однако, увеличение масштаба аудиторской процедуры является целесообразным, только если аудиторская процедура сама является релевантной для определенного риска.

A47. При разработке детальных тестов масштаб тестирования обычно рассматривается в контексте объема выборки. Однако, другие вопросы также являются релевантными, включая вопрос о том, является ли использование других выборных средств тестирования более эффективным. См. [предлагаемый] МСА 500 (Предложенный в новой редакции)[7].

Процедуры проверки по существу в отношении процесса закрытия финансовой отчетности (См. Параграф 21(б))

A48. Характер, а также масштаб, изучения аудитором записей в учетном журнале и других корректировок зависят от характера и сложности процесса финансовой отчетности субъекта и соответствующих рисков существенных искажений.

Процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски (См. Параграф 22)

A49. Параграф 22 данного МСА требует от аудитора выполнения процедур проверки по существу, специфических для рисков, которые аудитор определили как значительные. Например, если аудитор выявил тот факт, что руководство субъекта находится под давлением необходимости выполнения ожиданий в отношении

[7] [Предлагаемый] МСА 500 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение уместности и надежности аудиторского доказательства», параграф [13].

доходов, в таком случае может существовать риск того, что руководство субъекта раздувает объемы продаж, ненадлежащим образом признавая доходы, связанные с договорами купли-продажи, условия которых исключают признание дохода, или выставляя счета до фактической поставки. В данных обстоятельствах аудитор может, например, разработать подтверждения, необходимые для получения со стороны, не только с целью подтвердить неоплаченные суммы, но также с целью подтвердить условия договоров купли-продажи, включая дату, любые права возврата и условия поставки. Кроме этого, аудитор может посчитать приемлемым направить, в дополнение к таким внешним подтверждениям, запросы членам персонала субъекта, не имеющих дело с финансовыми вопросами, в отношении любых изменений в договорах купли-продажи и условиях поставки. Процедуры проверки по существу, связанные со значительными рисками, чаще всего разрабатываются с целью получения аудиторского доказательства высокой надежности.

Сроки выполнения процедур проверки по существу (См. Параграфы 23-24)

A50. В большинстве случаев аудиторское доказательство, полученное при выполнении процедур проверки по существу в ходе предыдущего аудита, предоставляет незначительное аудиторское доказательство или не предоставляет таковое для текущего периода. Однако, существуют исключения, например, юридическое заключение, полученное в ходе предыдущего аудита в отношении структуры секьюритизации, в которой не произошло никаких изменений, может оказаться релевантным для текущего периода. В таких случаях может оказаться целесообразным использование аудиторского доказательства, полученного в результате выполнения процедур проверки по существу в ходе предыдущего аудита, если данное доказательство и соответствующий предмет изучения не изменились существенно, а аудиторские процедуры были выполнены в течение текущего периода, что обеспечивает их продолжающуюся релевантность.

Использование аудиторского доказательства, полученного в течение промежуточного периода (См. Параграф 23)

A51. В некоторых обстоятельствах аудитор может решить, что эффективным будет выполнение процедур проверки по существу на промежуточную дату, а также сравнение и сверка информации о сальдо на конец периода с сопоставимой информацией по состоянию на промежуточную дату, с целью:

(а) Идентификации сумм, которые оказываются необычными;

(б) Исследования любых таких сумм; и

(в) Выполнения аналитических процедур проверки по существу или детальных тестов для проверки промежуточного периода.

A52. Выполнение процедур проверки по существу на промежуточную дату без проведения дополнительных процедур на более позднюю дату увеличивает риск того, что аудитор не обнаружит искажения, которые могут существовать на конец периода. Такой риск увеличивается по мере увеличения оставшегося периода. Следующие факторы могут повлиять на решение в отношении того, выполнять ли процедуры проверки по существу на промежуточную дату:

- Контрольная среда и другие соответствующие средства контроля.
- Наличие на более позднюю дату информации, необходимой для выполнения аудиторских процедур.
- Цель проведения процедур проверки по существу.
- Оцененный риск существенных искажений.
- Характер класса операций или сальдо счетов и соответствующих утверждений.
- Способность аудитора выполнить надлежащие процедуры проверки по существу или процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении оставшегося периода с целью снижения риска того, что

искажения, которые могут существовать на конец периода, не будут обнаружены.

A53. Следующие факторы могут повлиять на решение о том, выполнять ли аналитические процедуры проверки по существу в отношении периода между промежуточной датой и датой окончания периода:

- Обоснованы ли прогнозы по сальдо определенных классов операций или сальдо счетов на конец периода в отношении сумм, соответствующей значимости и структуры.
- Приемлемы ли процедуры субъекта по анализу и корректированию таких классов операций или сальдо счетов на промежуточные даты, а также процедуры по установлению правильных границ отчетных периодов.
- Предоставит ли информационная система, касающаяся финансовой отчетности, информацию о сальдо на конец периода и операциях, имевших место в течение оставшегося периода, достаточную для исследования:
  - (а) Значительных необычных операций или проводок (включая те, что имеют место на конец периода или около данной даты);
  - (б) Других причин существенных колебаний, или ожидаемых колебаний, которые не произошли; и
  - (в) Изменений в составе классов операций или сальдо счетов.

Искажения, обнаруженные на промежуточную дату (См. Параграф 24)

A54. Если аудитор приходит к заключению, что запланированный характер, сроки выполнения и масштаб процедур проверки по существу, охватывающих оставшийся период, должны быть модифицированы с учетом неожиданных искажений, обнаруженных на промежуточную дату, такая модификация может включать расширение или повторное проведение процедур, выполненных на промежуточную дату, в конце периода.

Адекватность представления и раскрытия (См. Параграф 25)

A55. Оценка общего представления финансовой отчетности, включая соответствующие раскрытия, касается вопроса о том, представлена

ли отдельная финансовая отчетность таким образом, что отражает надлежащую классификацию и описание финансовой информации, а также форму, подготовку и содержание финансовой отчетности и прилагаемых примечаний. Это включает, например, используемую терминологию, объем предоставленных данных, классификацию статей в отчетности и основания расчета указанных сумм.

Определение достаточности и надлежащего характера аудиторского доказательства (См. Параграфы 26-28)

A56. Аудит финансовой отчетности – это кумулятивный и повторяющийся процесс. Поскольку аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, полученное аудиторское доказательство может заставить аудитора модифицировать характер, сроки выполнения или масштаб других запланированных аудиторских процедур. Аудитор может получить информацию, которая значительно отличается от той информации, на которой основывалась оценка рисков. Например,

- Степень искажений, которые аудитор обнаруживает, выполняя процедуры проверки по существу, может изменить суждение аудитора в отношении оценки рисков и может указывать на наличие существенного недостатка в системе внутреннего контроля.
- Аудитор может обнаружить расхождения в бухгалтерских записях или противоречивое или недостающее доказательство.
- Аналитические процедуры, выполняемые на стадии общего обзора в ходе аудита, может указывать на ранее непризнанный риск существенных искажений.

В таких обстоятельствах от аудитора может потребоваться переоценка запланированных аудиторских процедур на основании пересмотренных оцененных рисков для всех или некоторых классов операций, сальдо счетов или раскрытий и соответствующих утверждений. МСА 315 (Предложенный в новой

редакции) содержит дальнейшее руководство по пересмотру оценки рисков, сделанной аудитором[8].

A57. Аудитор не может допускать, что факты мошенничества или ошибки являются изолированными событиями. Следовательно, рассмотрение того, как обнаруженное искажение влияет на оцененные риски существенных искажений, является важным при определении того, сохраняется ли обоснованность оценки.

A58. На суждение аудитора в отношении того, что считается достаточным и надлежащим аудиторским доказательством, влияют такие факторы, как:

- Значительность потенциального искажения в утверждении и вероятность того, что его влияние, индивидуально или в совокупности с другими потенциальными искажениями, будет существенным для финансовой отчетности.
- Эффективность ответных действий и средств контроля руководства субъекта в отношении рисков.
- Опыт, полученный в ходе предыдущих аудитов, в отношении подобных потенциальных искажений.
- Результаты выполненных аудиторских процедур, включая то, выявили ли такие аудиторские процедуры определенные случаи мошенничества или ошибки.
- Источник и надежность доступной информации.
- Убедительность аудиторского доказательства.
- Знание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта.

Документация (См. Параграф 29)

A59. Форма и объем аудиторской документации – это вопрос профессионального суждения, который зависит от характера, размера и сложности субъекта и его системы внутреннего контроля, наличия информации, предоставленной субъектом, методологии аудита и приемов, используемых в аудите.

[8] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 30.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОЦЕНОК (ВКЛЮЧАЯ РАСЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И СООТВЕТСТВУЮЩИХ РАСКРЫТИЙ)

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение

Область применения данного МСА 1-4

Дата вступления в силу 5

Цель 6

Определения 7

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия 8-9

Идентификация и оценка рисков существенных искажений 10-11

Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений 12-14

Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски 15-17

Оценка целесообразности расчетных оценок и установление фактов искажений..... 18

Раскрытия в отношении расчетных оценок 19-20

Показатели возможной предвзятости руководства субъекта 21

Письменные представления 22

ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ
(ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Документация 23

Руководство по применению и пояснительный материал

Характер расчетных оценок A1-A11

Процедуры оценки рисков и соответствующие действия A12-A44

Идентификация и оценка рисков существенных искажений A45-A51

Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений A52-A101

Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски A102-A115

Оценка целесообразности расчетных оценок и установление фактов искажений A116-A119

Раскрытия в отношении расчетных оценок A120-A123

Показатели возможной предвзятости руководства субъекта A124-A125

Письменные представления A126-A127

Документация A128

Приложение: Оценки справедливой стоимости и раскрытия в соответствии с различными основами представления финансовой отчетности

Международный стандарт аудита (МСА) 540 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Аудит расчетных оценок (включая расчетные оценки справедливой стоимости и соответствующих раскрытий)» следует читать вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОЦЕНОК (ВКЛЮЧАЯ РАСЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ И СООТВЕТСТВУЮЩИХ РАСКРЫТИЙ) (В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. В данном Международном стандарте аудита (МСА) рассматриваются обязанности аудитора в отношении расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующие раскрытия в ходе аудита финансовой отчетности. В частности, в нем поясняется, как следует применять МСА 315 (Предложенный в новой редакции) [1] и МСА 330 (Предложенный в новой редакции) [2] и другие соответствующие МСА в отношении расчетных оценок. Он также включает требования и руководства в отношении искажений индивидуальных расчетных оценок и показателей возможной предвзятости руководства субъекта.

Характер расчетных оценок

2. Некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть определены точно, могут быть лишь оценены. В целях данного МСА такие статьи финансовой отчетности рассматриваются как расчетные оценки. Характер и надежность информации, доступной руководству субъекта для обоснования расчетной оценки, варьируются в широких пределах, что влияет на степень неопределенности, присущей расчетным оценкам. Степень неопределенности оценки, в свою очередь, влияет на риски существенных искажений расчетных оценок, включая их чувствительность к ненамеренной или намеренной предвзятости руководства субъекта. (См. Параграфы А1-А11)

3. Цель определения расчетных оценок может варьироваться в зависимости от применимой основы представления финансовой

AUDITING

[1] МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

[2] МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»

отчетности и от финансовой статьи, включенной в отчетность. Цель определения для некоторых расчетных оценок состоит в том, чтобы предсказать результат одной или нескольких операций, событий или условий, вызвавших необходимость в расчетной оценке. Для других расчетных оценок, включая многие расчетные оценки справедливой стоимости, цель определения заключается в другом и выражается в терминах стоимости текущей операции или статьи финансовой отчетности на основании условий, доминирующих на дату определения оценки, таких как оцененная рыночная цена на определенный тип актива или обязательства. Например, применимая основа представления финансовой отчетности может требовать определения справедливой стоимости на основании принятой гипотетической текущей операции между хорошо осведомленными сторонами, желающими осуществить такую операцию (иногда именуемыми “участники рынка” или эквивалентным термином) на рыночных условиях, а не урегулирования операции на некоторую дату в прошлом или будущем.[3]

4. Разница между исходом расчетной оценки и суммой, первоначально признанной или раскрытой в финансовой отчетности, не обязательно представляет собой искажение финансовой отчетности. Такова в частности ситуация с расчетными оценками справедливой стоимости, поскольку любой наблюдаемый результат неизменно подвержен влиянию событий или условий, возникающих после даты, на которую определяется оценка в целях финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

5. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г.

[3] Различные основы представления финансовой отчетности предусматривают различные определения справедливой стоимости.

Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того:

   (а) Обоснованы ли расчетные оценки, включая расчетные оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности; и

   (б) Адекватны ли соответствующие раскрытия в финансовой отчетности,

   в контексте применимой основы представления финансовой отчетности.

Определения

7. В целях МСА следующие термины имеют указанные ниже значения:

   (а) Расчетная оценка– приближенное значение денежной величины при отсутствии точного способа её измерения. Этот термин используется для величин, оцениваемых по справедливой стоимости, в случае неопределенности оценки, а также других величин, которые требуют оценки. В тех случаях, когда данный МСА применяется только к расчетным оценкам в отношении определения справедливой стоимости, используется термин "расчетные оценки справедливой стоимости".

   (б) Точечная оценка аудитора или диапазон аудитора – сумма, или диапазон сумм, соответственно, установленный на основе аудиторского доказательства для использования при оценке точечной оценки руководства субъекта.

   (в) Неопределенность оценки – недостаточная точность измерения, присущая расчетной оценке и соответствующим раскрытиям.

(г) Предвзятость руководства субъекта – несоблюдение руководством субъекта нейтралитета при подготовке и представлении информации.

(д) Точечная оценка руководства субъекта – сумма, выбранная руководством субъекта для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве расчетной оценки.

(е) Исход расчетной оценки – фактическая денежная сумма, которая была получена в результате разрешения лежащих в основе операций, событий, или условий, ответом на которые послужила такая расчетная оценка.

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

8. Выполняя процедуры по оценке риска и соответствующие действия с целью получить понимание субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта, в соответствии с требованиями МСА 315 (Предложенный в новой редакции) [4], аудитор должен получить понимание по следующим аспектам, чтобы обеспечить основу для идентификации и оценки рисков существенных искажений для расчетных оценок: (См. Параграф А12)

   (а) Требования применимой основы представления финансовой отчетности, касающиеся расчетных оценок, включая соответствующие раскрытия. (См. Параграфы А13-А15)

   (б) Как руководство субъекта идентифицирует те операции, события и условия, которые могут вызвать необходимость признания или раскрытия расчетных оценок в финансовой отчетности. При получении представления об этом аудитор направляет руководству субъекта запросы об изменениях в обстоятельствах, которые могут привести к новым или

[4] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграфы 5-6 и 11-12.

вызвать необходимость пересмотра существующих расчетных оценок. (См. Параграфы А16-А21)

(в) Как руководство субъекта определяет расчетные оценки и понимание данных, на которых они основаны, в том числе: (См.: Параграфы А22-А23)

(i) Метод, включая, в случае необходимости, модель, используемую в определении расчетной оценки; (См. Параграфы А24-А26)

(ii) Соответствующие средства контроля; (См.: Параграфы А27-А28)

(iii) Привлекались ли к работе руководством субъекта эксперты; (См. Параграфы А29-А30)

(iv) Допущения, лежащие в основе расчетных оценок; (См. Параграфы А31-А36)

(v) Имели ли место или должны ли иметь место изменения в методах определения расчетных оценок по сравнению с предыдущим периодом, и если да, то почему; и (См. Параграф А37)

(vi) Оценивало ли руководство субъекта влияние неопределенности оценки, и если да, то как (См. Параграф А38)

9. Аудитор должен рассмотреть исход расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность предыдущего периода, или, где применимо, их последующую переоценку в целях текущего периода. Характер и масштаб обзора аудитором определяются с учетом характера расчетных оценок и того, будет ли информация, полученная в результате обзора, релевантной для идентификации и оценки рисков существенных искажений расчетных оценок, сделанных в финансовой отчетности текущего периода. Однако, целью обзора не является подвергнуть сомнению суждения,

сделанные в предыдущие периоды на основании информации, доступной на тот момент. (См. Параграфы А39-А44)

Идентификация и оценка рисков существенных искажений

10. При идентификации и оценке рисков существенных искажений в соответствии с требованиями МСА 315 (Предложенным в новой редакции)[5], аудитор должен выявить степень неопределенности оценки, присущей расчетной оценке. (См. Параграфы А45-А46)

11. На основании своего суждения, аудитор должен определить, приводят ли те расчетные оценки, которые были идентифицированы как имеющие высокую степень неопределенности, к значительным рискам. (См. Параграфы А47-А51)

Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений

12. На основании оцененных рисков существенных искажений аудитор должен определить: (См. Параграф А52)

    (а) Должным ли образом руководство субъекта применило требования применимой основы представления финансовой отчетности, касающиеся расчетной оценки; и (См. Параграфы А53-А56)

    (б) Целесообразны ли методы определения расчетных оценок и применялись ли они последовательно, а также соответствуют ли обстоятельствам изменения, если таковые имеют место, в расчетных оценках или методах их определения по сравнению с предыдущим периодом. (См. Параграфы А57-А58)

13. В ответ на оцененные риски существенных искажений в соответствии с требованиями МСА 330 (Предложенный в новой

AUDITING

[5] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 24.

редакции)[6], аудитор должен предпринять следующие действия с учетом характера расчетной оценки: (См. Параграфы A59-A61)

(а) Определить, обеспечивают ли события, происходящие до даты выпуска аудиторского отчета (заключения), аудиторские доказательства в отношении расчетной оценки. (См. Параграфы A62-A67)

(б) Проверить, как руководство субъекта определило расчетную оценку и те данные, на которых она основывается. При этом, аудитор должен оценить: (См. Параграфы A68-A70)

(i) Соответствует ли обстоятельствам метод, используемый для определения оценки; и (См. Параграфы A71-A76)

(ii) Целесообразны ли допущения, используемые руководством субъекта, в свете целей оценки применимой основы представления финансовой отчетности. (См. Параграфы A77-A83)

(в) Проверить эффективность функционирования средств контроля в отношении того, как руководство субъекта определило расчетную оценку, вместе с соответствующими процедурами проверки по существу. (См. Параграфы A84-A86)

(г) Определите точечную оценку или диапазон, чтобы определить точечную оценку руководства субъекта. Для этого: (См. Параграфы A87-A91)

(i) В тех случаях, когда аудитор использует допущения или методы, которые отличаются от допущений и методов руководства субъекта, аудитор должен получить представление о допущениях или методах

---

6 МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 5.

руководства субъекта, достаточное для того, чтобы установить, что в точечной оценке или диапазоне оценки аудитора учитываются релевантные переменные и оценить любые значительные расхождения с точечной оценкой руководства субъекта. (См. Параграфы A92)

(ii) Если аудитор считает, что следует использовать диапазон оценки, аудитор должен сузить данный диапазон на основании имеющегося аудиторского доказательства, чтобы обеспечить целесообразность всех результатов в пределах диапазона. (См. Параграфы A93-A95)

14. При определении аспектов, идентифицированных в параграфе 12 или предпринятых в ответ на оцененные риски существенных искажений в соответствии с параграфом 13, аудитор должен решить, существует ли необходимость в специализированных навыках или знаниях в отношении одного или нескольких аспектов расчетных оценок для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. (См. Параграфы A96-A101)

Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски

Неопределенность оценки

15. В отношении расчетных оценок, которые приводят к значительным рискам, в дополнение к другим процедурам проверки по существу, выполняемым в соответствии с требованиями МСА 330 (Предложенный в новой редакции)[7], аудитор должен оценить следующее: (См. Параграф A102)

(a) Каким образом руководство субъекта рассматривало альтернативные допущения или результаты, и почему оно отклонило их, или как иначе руководство субъекта

[7] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 20.

рассматривало неопределенность оценки при определении расчетной оценки. (См. Параграфы А103-А106)

(б) Целесообразны ли значительные допущения, используемые руководством субъекта. (См. Параграфы А107-А109)

(в) Намерение руководства субъекта и его способность выполнить определенные действия в тех случаях, когда они необходимы в отношении целесообразности значительных допущений, используемых руководством субъекта, или надлежащего использования применимой основы представления финансовой отчетности. (См. Параграф А110)

16. Если, в соответствии с суждением аудитора, руководство субъекта должным образом не учло влияние неопределенности оценки на расчетные оценки, что приводит к значительным рискам, аудитор, если посчитает это необходимым, должен определить диапазон оценки, на основании которого будет рассматриваться обоснованность расчетной оценки. (См. Параграфы А111-А112)

Критерии признания и оценки

17. В отношении расчетных оценок, приводящих к значительным рискам, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, соответствуют ли:

(а) Решение руководства субъекта признать, или не признать, расчетные оценки в финансовой отчетности; и (См. Параграфы А113-А114)

(б) Основа, выбранная для определения расчетных оценок (См. Параграф А115),

требованиям применимой основы представления финансовой отчетности.

Оценка целесообразности расчетных оценок и установление фактов искажений

18. На основании аудиторских доказательств аудитор должен определить, обоснованы ли расчетные оценки в финансовой отчетности в контексте применимой основы представления финансовой отчетности или они искажены. (См. Параграфы A116-A119)

Раскрытия в отношении расчетных оценок

19. Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, соответствуют ли раскрытия, сделанные в финансовой отчетности в отношении расчетных оценок, требованиям применимой основы представления финансовой отчетности. (См. Параграфы A120-A121)

20. В отношении расчетных оценок, приводящих к значительным рискам, аудитор должен также оценить адекватность раскрытия неопределенности таких оценок в финансовой отчетности в контексте применимой основы представления финансовой отчетности. (См. Параграфы A122-A123)

Показатели возможной предвзятости руководства субъекта

21. Аудитор должен рассмотреть суждения и решения, принятые руководством субъекта при определении расчетных оценок, на предмет наличия признаков возможной предвзятости руководства субъекта. Сами по себе признаки возможной предвзятости руководства субъекта не считаются искажениями в целях заключения об обоснованности индивидуальных расчетных оценок. (См. Параграфы A124-A125)

Письменные представления

22. Аудитор должен получить от руководства субъекта письменные представления о том, что руководство субъекта считает, что значительные допущения, используемые им при определении

расчетных оценок, являются обоснованными. (См. Параграфы A126-A127)

Документация

23. Аудиторская документация должна включать:

    (а) Описание основы для аудиторского заключения в отношении обоснованности расчетных оценок и их раскрытия, приводящие к значительным рискам; и

    (б) Описание признаков возможной предвзятости руководства субъекта, если таковые имеются. (См. Параграф A128)

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Характер расчетных оценок (См. Параграф 2)

A1. По причине неопределенности, присущей деловым операциям, некоторые статьи финансовой отчетности могут быть только приблизительно рассчитаны. Далее определенные характеристики актива, обязательства или компонента капитала, основа или метод определения оценки, предписанные основой представления финансовой отчетности, могут вызвать необходимость оценки статьи финансовой отчетности. Некоторые основы представления финансовой отчетности предписывают специальные методы определения оценки и раскрытия, которые необходимо сделать в финансовой отчетности, в то время как другие основы представления финансовой отчетности не предусматривают таких специальных методов и раскрытий. В Приложении к данному МСА рассматриваются методы определения справедливой стоимости и раскрытия, необходимые в рамках различных основ представления финансовой отчетности.

A2. Некоторые расчетные оценки предполагают относительно низкую степень неопределенности оценки и могут вызывать незначительные риски существенных искажений, например:

- Расчетные оценки, возникающие у субъектов, осуществляющих несложные деловые операции.
- Расчетные оценки, которые часто выводятся и обновляются по той причине, что они относятся к рутинным операциям.
- Расчетные оценки, основанные на данных, которые легко доступны, таких как опубликованные данные о процентной ставке или биржевые цены ценных бумаг. Такие данные могут именоваться "наблюдаемыми" в контексте расчетной оценки справедливой стоимости.
- Расчетные оценки справедливой стоимости в тех случаях, когда метод определения оценки, предписанный применимой основой представления финансовой отчетности, является простым и легко применяется к активу или обязательству, требующему оценки по справедливой стоимости.
- Расчетные оценки справедливой стоимости в тех случаях, когда модель, используемая для определения расчетной оценки, общеизвестна или общепринята, при условии, что допущения или исходные данные модели являются наблюдаемыми.

A3. В отношении некоторых расчетных оценок, однако, может существовать относительно высокая степень неопределенности, особенно в тех случаях, когда они основаны на значительных допущениях, например:

- Расчетные оценки в отношении результатов судебных тяжб.
- Расчетные оценки справедливой стоимости в отношении производных финансовых инструментов, необращающихся свободно на открытом рынке.
- Расчетные оценки справедливой стоимости, для которых используется узкоспециализированная разработанная

субъектом модель или для которых используются допущения или исходные данные, ненаблюдаемые на рынке.

A4. Степень неопределенности оценки меняется в зависимости от характера расчетной оценки, от той степени, в которой общепринятый метод или модель применяются при определении расчетной оценки, и от субъективности допущений, использованных при определении расчетной оценки. В некоторых случаях степень неопределенности оценки, связанной с расчетной оценкой, может быть настолько высокой, что критерии признания в рамках применимой основы представления финансовой отчетности не соблюдаются, а расчетную оценку невозможно определить.

A5. Не все статьи финансовой отчетности, требующие оценки по справедливой стоимости, подразумевают неопределенность оценки. Например, так обстоят дела с некоторыми статьями финансовой отчетности в тех случаях, когда существует активный и открытый рынок, который свободно предоставляет доступную и надежную информацию о ценах, по которым осуществляются фактические обмены, при этом наличие опубликованных котировок цен обычно является лучшим аудиторским доказательством справедливой стоимости. Тем не менее, неопределенность оценки может присутствовать, даже когда метод определения оценки и данные четко определены. Например, оценка ценных бумаг, котируемых на активном и открытом рынке, основанная на справочной рыночной цене, может потребовать корректировки, если доля участия является существенной по отношению к рынку или подлежит ограничениям в товарности. Кроме того, общие экономические условия, доминирующие на данный момент, например, неликвидность на определенном рынке, могут повлиять на неопределенность оценки.

A6. Дополнительные примеры ситуаций, в которых могут потребоваться расчетные оценки, отличные от расчетных оценок справедливой стоимости, включают:

- Резерв по сомнительным счетам.
- Устаревание запасов.
- Гарантийные обязательства.
- Метод амортизации или срок полезной службы актива.
- Резерв по балансовой стоимости инвестиций в тех случаях, когда существует неопределенность в отношении ее возмещаемости.
- Результат долгосрочных контрактов.
- Затраты, возникающие в результате урегулирования судебных тяжб и решений.

A7. Дополнительные примеры ситуаций, в которых могут потребоваться расчетные оценки справедливой стоимости, включают:

- Комплексные финансовые инструменты, не реализуемые на активном и открытом рынке.
- Выплаты на основе долевых инструментов.
- Собственность или оборудование, удерживаемые для реализации.
- Определенные активы или обязательства, приобретенные при объединении предприятий, включая гудвил и нематериальные активы.
- Операции, предполагающие обмен активами или обязательствами между независимыми сторонами без денежного вознаграждения, например, неденежный обмен промышленными предприятиями в различных направлениях деятельности.

A8. Оценка предполагает использование суждений, основанных на доступной информации, при подготовке финансовой отчетности. Для многих расчетных оценок, это предполагает использование

допущений в отношении аспектов, которые являются неопределенными на момент оценки. Аудитор не несет ответственности за прогнозирование будущих условий, операций или событий, которые, если они известны на момент проведения аудита, могли значительно повлиять на действия руководства субъекта или допущения, используемые руководством субъекта.

Предвзятость руководства субъекта

A9. Основы представления финансовой отчетности часто призывают соблюдать нейтралитет, то есть свободу от предвзятости. Тем не менее, расчетные оценки являются неточными и могут оказаться под влиянием суждения руководства субъекта. Такое суждение может вовлекать неумышленную или намеренную предвзятость руководства субъекта (например, как следствие намерения достичь желаемого результата). Чувствительность расчетной оценки к предвзятости руководства субъекта увеличивается в виду субъективности, сопровождающей определение данной оценки. Неумышленная предвзятость и потенциальная намеренная предвзятость руководства субъекта присущи субъективным решениям, которые часто принимаются при определении расчетной оценки. При последующих аудиторских проверках показатели возможной предвзятости руководства субъекта, идентифицированные в ходе аудита предыдущих периодов, влияют на планирование и действия по идентификации и оценки рисков аудитором в текущем периоде.

A10. Может оказаться сложным обнаружить предвзятость руководства субъекта на уровне учета. Она может быть идентифицирована только при рассмотрении расчетных оценок в совокупности по группам, всех расчетных оценок или при наблюдении на протяжении ряда отчетных периодов. Хотя некоторая форма предвзятости руководства субъекта присуща субъективным решениям, при вынесении таких суждений руководство субъекта может не иметь намерения ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Однако, в тех случаях, когда существует

намерение ввести в заблуждение, предвзятость руководства субъекта носит мошеннический характер.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A11. Субъекты государственного сектора могут иметь значительные доли специализированных активов, для которых нет доступных и надежных источников информации, которые могли бы быть использованы для оценки активов по справедливой стоимости, или других текущих оснований для оценки, или комбинации того и другого. Часто имеющиеся специализированные активы не генерируют денежные потоки и не имеют активного рынка. Следовательно, оценка по справедливой стоимости обычно требует определения расчетной оценки и может быть сложной, а в некоторых редких случаях может оказаться невыполнимой.

Процедуры оценки рисков и соответствующие действия *(См. Параграф 8)*

A12. Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия, требуемые в соответствии с параграфом 8 данного МСА, помогают аудитору в разработке прогнозов в отношении характера и типа расчетных оценок, которые может иметь субъект. В первую очередь аудитор должен выяснить, является ли полученное представление достаточным для идентифицирования и оценки рисков существенных искажений в отношении расчетных оценок и запланировать характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур.

Получение представления о требованиях применимой основы представления финансовой отчетности (См. Параграф 8(а))

A13. Полученное представление о требованиях применимой основы представления финансовой отчетности помогает аудитору, например, в определении того:

- Предписывает ли данная основа определенные условия признания[8] или методы определения расчетных оценок.
- Предусматривает ли данная основа определенные условия, которые позволяют или требуют оценки по справедливой стоимости, например, путем отсылки к намерениям руководства субъекта выполнить определенные действия в отношении актива или обязательства.
- Предусматривает ли данная основа обязательные или допустимые раскрытия.

Полученное представление также предоставляет аудитору основание для обсуждения с руководством субъекта того, как руководство субъекта применило указанные требования в отношении расчетной оценки и для определения аудитором того, применялись ли они должным образом.

A14. Основы представления финансовой отчетности могут предоставить руководству субъекта инструкции по определению точечных оценок при наличии альтернативы. Некоторые основы представления финансовой отчетности, например, требуют, чтобы выбранная точечная оценка являлась альтернативой, отражающей суждение руководства субъекта в отношении наиболее вероятного результата [9]. Другие основы могут требовать, например, использования дисконтированной ожидаемой цены, взвешенной с учетом вероятности. В некоторых случаях, руководство субъекта может определить точечную оценку напрямую. В других случаях руководство субъекта может определить надежную точечную оценку только после рассмотрения альтернативных допущений или

[8] Многие основы представления финансовой отчетности требуют включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статей, которые удовлетворяют их критериям признания. Раскрытие принципов учетной политики или добавление примечаний к финансовой отчетности не компенсирует невыполнение условий признания таких статей, включая расчетные оценки.

[9] В различных основах представления финансовой отчетности может использоваться различная терминология для описания точечных оценок, определенных таким образом.

результатов, исходя из которых руководство субъекта может определить точечную оценку.

A15. Основы представления финансовой отчетности могут требовать раскрытия информации относительно значительных допущений, к которым расчетная оценка особенно чувствительна. Кроме того, в тех случаях, когда существует высокая степень неопределенности оценки, некоторые основы представления финансовой отчетности запрещают признание расчетной оценки в финансовой отчетности, но могут требовать определенных раскрытий в примечаниях к финансовой отчетности.

Получение представления о том, как руководство субъекта идентифицирует необходимость расчетных оценок (См. Параграф 8(б))

A16. При подготовке финансовой отчетности руководство субъекта несет ответственность за определение того, вызывает ли операция, событие или условие необходимость определения расчетной оценки и за то, чтобы все необходимые расчетные оценки были признаны, определены и раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

A17. Руководство субъекта идентифицирует операции, события и условия, вызывающие необходимость определения расчетных оценок на основании:

- Знания руководством субъекта бизнеса субъекта и отрасли, в которой он функционирует.
- Знания руководством субъекта осуществляемых деловых стратегий в текущем периоде.
- Совокупного опыта руководства субъекта по подготовке финансовой отчетности субъекта в предыдущие периоды, если применимо.

В таких случаях аудитор может получить представление о том, как руководство субъекта идентифицирует необходимость определения расчетных оценок, прежде всего, путем опроса руководства субъекта. В других случаях, когда процесс, осуществляемый руководством субъекта, более структурирован, например, когда у руководства субъекта есть формальная функция управления рисками, аудитор может выполнить процедуры оценки рисков, направленные на методы и практику, осуществляемую руководством субъекта, для периодического обзора обстоятельств, вызывающих необходимость определения расчетных оценок, и переоценки расчетных оценок по мере необходимости. Полнота расчетных оценок часто является важным аспектом для рассмотрения аудитором, особенно в случае расчетных оценок в отношении обязательств.

A18. Знание аудитором субъекта и его среды, полученное при выполнении процедур оценки рисков, вместе с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита, помогает аудитору в идентификации обстоятельств или изменений в обстоятельствах, вызывающих необходимость определения расчетной оценки.

A19. Запросы руководству субъекта на предмет наличия изменений в обстоятельствах могут включать, например, опросы о том:

- Участвовал ли субъект в новых типах операций, которые могут вызвать необходимость в расчетных оценках.
- Изменились ли условия операций, которые вызывали необходимость в расчетных оценках.
- Изменились ли принципы учетной политики, касающиеся расчетных оценок, в результате изменений требований применимой основы представления финансовой отчетности или по иной причине.
- Имели ли место изменения в требованиях нормативных актов или иные изменения вне контроля руководства

субъекта, которые могут потребовать от руководства субъекта пересмотра или определения новых расчетных оценок.

- Имели ли место новые условия или события, которые могут вызвать необходимость в новых или пересмотренных расчетных оценках.

A20. В ходе аудита аудитор может идентифицировать операции, события и условия, вызывающие необходимость в расчетных оценках, которые руководство субъекта было не в состоянии идентифицировать. МСА 315 (Предложенный в новой редакции) предоставляет руководство к действиям в тех случаях, когда аудитор идентифицирует существенный недостаток в процессах оценки рисков субъекта.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A21. Получение такого представления для малых субъектов часто является менее сложным, поскольку их деятельность часто ограничена, а операции менее сложны. Кроме того, часто единственное лицо, например собственник-управляющий, идентифицирует необходимость определения расчетной оценки, и аудитор может сконцентрировать свои опросы соответственно.

Получение представления о том, как руководство субъекта определяет расчетные оценки (См. Параграф 8(c))

A22. Руководство субъекта несет ответственность за установление процессов финансовой отчетности для определения расчетных оценок, включая адекватную систему внутреннего контроля. Такие процессы включают следующее:

- Выбор соответствующих принципов учетной политики и установление процессов оценки, включая соответствующие методы оценки или определения, включая модели, в случае необходимости.

- Разработку или идентификацию релевантных данных и допущений, которые влияют на расчетные оценки.
- Периодический обзор обстоятельств, которые вызывают необходимость определения расчетных оценок, и переоценку расчетных оценок по мере необходимости.

A23. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о том, как руководство субъекта определяет расчетные оценки, включают, например:

- Типы счетов или операций, к которым относятся расчетные оценки (например, возникают ли расчетные оценки в связи с регистрацией обычных и повторяющихся операций или в связи с непериодическими или необычными операциями).
- Использовало ли руководство субъекта признанные приемы определения оценки при определении конкретных расчетных оценок и, если да, то каким образом.
- Основываются ли расчетные оценки на данных, доступных по состоянию на промежуточную дату, и, если так, учитывало ли руководство субъекта, и если да, то как, влияние событий, операций и изменений в обстоятельствах, имевших место в период между указанной датой и окончанием периода.

Метод определения оценки, включая использование моделей (См. Параграф 8(в)(i))

A24. В некоторых случаях, применимая основа представления финансовой отчетности может предписывать метод для определения расчетной оценки, например, определенную модель, которая должна использоваться при определении расчетной оценки справедливой стоимости. Во многих случаях, однако, применимая основа представления финансовой отчетности не предписывает метод определения оценки или может указывать альтернативные методы определения оценки.

A25. Если применимая основа представления финансовой отчетности не предписывает специфический метод, который должен использоваться в данных обстоятельствах, то аспекты, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о методе (или модели, если применимо), используемом для определения расчетных оценок, включают, например:

- Тот факт, как руководство субъекта рассматривало характер актива или обязательства, которое оценивается, при выборе конкретного метода.
- Функционирует ли субъект в специфическом бизнесе, отрасли или среде, в которой существуют определенные методы, обычно используемые для определения специфического типа расчетной оценки.

A26. Может существовать большая степень рисков существенных искажений, например, в случаях, когда руководство субъекта самостоятельно разработало модель для использования при определении расчетной оценки, или отступает от метода, обычно используемого в конкретной отрасли или среде.

Соответствующие средства контроля (См. Параграф 8(в)(ii))

A27. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о соответствующих средствах контроля, включают, например, опыт и компетентность тех, кто определяет расчетные оценки, а также средства контроля в отношении:

- Того, как руководство субъекта определяет полноту, релевантность и точность данных, использованных при разработке расчетных оценок.
- Обзора и утверждения расчетных оценок, включая допущения или исходные данные, используемые при их разработке, соответствующими уровнями руководства субъекта и, в зависимости от обстоятельств, лицами, наделенными руководящими полномочиями.

- Распределения обязанностей между теми, кто от имени субъекта заключает сделки, и теми, кто несет ответственность за определение расчетных оценок, включая тот факт, должным ли образом учитываются при распределении ответственности характер субъекта и его продукции или услуг (например, в случае большого финансового учреждения, соответствующее распределение обязанностей может включать создание независимой службы, ответственной за определение и утверждение оценки справедливой стоимости запатентованной финансовой продукции субъекта, штат которой состоит из лиц, оплата труда которых не связана с данной продукцией).

A28. Другие средства контроля могут оказаться релевантными при определении расчетных оценок в зависимости от обстоятельств. Например, если субъект использует специфические модели для определения расчетных оценок, руководство субъекта может использовать определенную политику и процедуры в пределах таких моделей. Релевантные средства контроля могут включать, например, средства контроля в отношении:

- Дизайна и разработки, или выбора, конкретной модели для конкретной цели.
- Использования данной модели.
- Поддержания и периодического утверждения целостности модели.

Использование работы экспертов (См. Параграф 8(в)(iii))

A29. Руководство субъекта может иметь или субъект может нанять лица, обладающие опытом и компетентностью, необходимыми для определения требуемых точечных оценок. В некоторых случаях, однако, руководству субъекта может потребоваться привлечение эксперта для определения или оказания содействия в определении расчетных оценок. Такая необходимость может возникнуть, например, по причине:

- Специализированного характера аспекта, требующего оценки, например, оценка минеральных или углеводородных резервов в отраслях добывающей промышленности.
- Технического характера моделей, требующих выполнения соответствующих требований применимой основы представления финансовой отчетности, как, например, в случае определенных оценок по справедливой стоимости.
- Необычного или нечастого характера условия, операции или события, требующего расчетной оценки.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A30. В небольших субъектах обстоятельства, требующие расчетной оценки, часто, таковы, что собственник-управляющий способен определить необходимую точечную оценку. В некоторых случаях, однако, требуется привлечение эксперта. Обсуждение на ранних этапах аудиторского процесса с собственником-управляющим характера любых расчетных оценок, полноты требуемых расчетных оценок и адекватности процесса оценки может помочь собственнику-управляющему в определении необходимости использования работы эксперта.

Допущения (См. Параграф 8(в)(iv))

A31. Допущения являются неотъемлемыми компонентами расчетных оценок. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о допущениях, лежащих в основе расчетных оценок, включают, например:

- Характер допущений, включая то, какие из них, вероятно, будут значительными допущениями.
- Как руководство субъекта оценивает релевантность и полноту допущений (то есть учет всех релевантных переменных).

- Как руководство субъекта определяет, что используемые допущения внутренне последовательны, если применимо.
- Относятся ли допущения к аспектам, находящимся под контролем руководства субъекта (например, допущения в отношении программ технического обслуживания, которые могут повлиять на оценку срока полезной службы актива), и насколько они соответствуют бизнес-планам субъекта и внешней среде или аспектам, находящимся вне контроля субъекта (например, допущения в отношении процентных ставок, процентов банкротств, потенциальных действий судебных или регулирующих органов или изменчивости и сроков будущих денежных потоков).
- Характер и масштабы документации, если таковая имеется, подтверждающей допущения.

Допущения могут быть сделаны или идентифицированы экспертом с целью оказания содействия руководству субъекта в создании расчетных оценок. Такие допущения, при их использовании руководством субъекта, становятся допущениями руководства субъекта.

A32. В некоторых случаях, допущения могут именоваться как исходные данные, например, когда руководство субъекта использует модель для определения расчетной оценки, хотя термин «исходные данные» может также использоваться для обозначения данных, лежащих в основе определенных допущений.

A33. Руководство субъекта может подтверждать допущения разного рода информацией, полученной из внутренних и внешних источников, релевантность и надежность которой будет меняться. В некоторых случаях, допущение может быть надежно основано на применимой информации, полученной либо из внешних источников (например, опубликованная процентная ставка или другие статистические данные), либо внутренних источников (например, историческая информация или предыдущие условия,

которые возникали у субъекта). В других случаях допущение может быть более субъективным, например, в тех случаях, когда субъект не обладает опытом или внешними источниками, из которых можно получить информацию.

A34. В случае расчетных оценок по справедливой стоимости допущения отражают или соответствуют тому, что хорошо осведомленные независимые стороны, желающие осуществить операцию (иногда именуемые «участниками рынка» или эквивалентным термином), используют для определения справедливой стоимости при обмене активами или погашении обязательств. Определенные допущения также меняются в зависимости от характеристик оцениваемого актива или обязательства, используемого метода оценки (например, рыночный подход или доходный подход) и требований применимой основы представления финансовой отчетности.

A35. В отношении расчетных оценок по справедливой стоимости допущения или исходные данные меняются в зависимости от их источника и основ следующим образом:

(а) Те, которые отражают то, что участники рынка используют в оценке актива или обязательства на основании данных рынка, полученных из источников, независимых от субъекта, предоставляющего отчетность (иногда именуемые «наблюдаемые исходные данные» или эквивалентным термином).

(б) Те, которые отражают собственные суждения субъекта о том, какие допущения участники рынка используют в оценке актива или обязательства на основании лучшей информации, доступной в данных обстоятельствах (иногда именуемые «ненаблюдаемые исходные данные» или эквивалентным термином).

На практике, однако, различие между (а) и (б) не всегда очевидно. Кроме того, от руководства субъекта может потребоваться сделать выбор из ряда различных допущений, используемых разными участниками рынка.

A36. Степень субъективности, т.е. являются ли допущение или исходные данные наблюдаемыми, влияет на степень неопределенности оценки и, таким образом, на оценку аудитором рисков существенных искажений в отношении конкретной расчетной оценки.

Изменения в методах определения расчетных оценок (См. Параграф 8(в)(v))

A37. При оценке того, как руководство субъекта определяет расчетные оценки, аудитор должен понять, имело ли место или должно ли иметь место изменение в методах определения расчетных оценок по сравнению с предыдущим периодом. Определенный метод оценки может потребовать изменения в ответ на изменения в среде или обстоятельствах, влияющих на субъект, или в требованиях применимой основы представления финансовой отчетности. Если руководство субъекта изменило метод определения расчетной оценки, важно чтобы руководство субъекта могло продемонстрировать, что новый метод является более подходящим или сам по себе является ответом на такие изменения. Например, если руководство субъекта меняет основу определения расчетной оценки с использованием подхода учета по текущим ценам на использование модели, аудитор проверяет, обоснованы ли допущения руководства субъекта о рынке в свете экономических обстоятельств.

Неопределенность оценки (См. Параграф 8(в)(vi))

A38. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о том, оценило ли руководство субъекта и, если да, то как, эффект неопределенности оценки, например:

- Рассмотрело ли руководство субъекта и, если да, то как, альтернативные допущения или результаты, например, проведя анализ чувствительности для определения эффекта изменений в допущениях в отношении расчетной оценки.

- Как руководство субъекта определяет расчетную оценку, когда анализ выявляет несколько сценариев в отношении результатов.
- Проводит ли руководство субъекта мониторинг исхода расчетных оценок, сделанных в предыдущий период, и должным ли образом руководство субъекта отреагировало на результаты данной процедуры мониторинга.

Обзор расчетных оценок предыдущего периода (См. Параграф 9)

A39. Исход расчетной оценки часто отличается от самой расчетной оценки, признанной в финансовой отчетности за предыдущий период. При выполнении процедур оценки рисков для идентифицирования и понятия причин таких различий, аудитор может получить:

- Информацию относительно эффективности процесса оценки руководством субъекта в предыдущем периоде, на основании которой аудитор может судить о вероятной эффективности процесса оценки руководством субъекта, осуществляемого в текущем периоде.
- Аудиторское доказательство, являющееся подходящим для переоценки в текущем периоде расчетных оценок, сделанных в предыдущем периоде.
- Аудиторское доказательство в отношении таких аспектов, как неопределенность оценки, которое может потребовать раскрытия в финансовой отчетности.

A40. Обзор расчетных оценок предыдущего периода может также помочь аудитору в текущем периоде при идентификации обстоятельств или условий, повышающих чувствительность расчетных оценок к возможной предвзятости руководства субъекта, или указывающих на присутствие такой предвзятости. Позиция профессионального скептицизма аудитора помогает в идентификации таких обстоятельств или условий, а также в

определении характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

A41. Ретроспективный обзор суждений руководства субъекта и допущений, связанных со значительными расчетными оценками, также требуется в соответствии с МСА 240 (Предложенным в новой редакции)[10]. Такой обзор проводится в рамках требования к аудитору о разработке и выполнении процедур обзора расчетных оценок на предмет наличия предвзятости, которая может вызывать риск существенных искажений по причине мошенничества в ответ на риски игнорирования руководством субъекта средств контроля. На практике обзор аудитором расчетных оценок предыдущего периода в качестве процедуры оценки рисков в соответствии с данным МСА может проводиться вместе с обзором, требуемым в соответствии с МСА 240 (Предложенным в новой редакции).

A42. Аудитор может принять суждение о том, что более детальный обзор требуется в отношении тех расчетных оценок, которые были идентифицированы в ходе аудита предыдущего периода как имеющие высокую степень неопределенности, или в отношении тех расчетных оценок, которые значительно изменились по сравнению с предыдущим периодом. С другой стороны, например, в отношении расчетных оценок, которые возникают в связи с регистрацией обычных и повторяющихся операций, аудитор может принять суждение о том, что применение аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков достаточно для целей обзора.

A43. Для расчетных оценок по справедливой стоимости и других расчетных оценок, основанных на условиях, действующих на дату определения оценки, может существовать большее расхождение между суммой справедливой стоимости, признанной в финансовой отчетности за предыдущий период, и результатом или суммой, переоцененной в целях текущего периода. Причиной этого

---

[10] МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», параграф 32(б)(ii).

является тот факт, что цель определения таких расчетных оценок связана с восприятием в отношении стоимости на определенный момент времени, которая может значительно и быстро измениться в зависимости от изменений среды, в которой функционирует субъект. Следовательно, аудитор может направить обзор на получение информации, которая будет релевантной для идентификации и оценки рисков существенных искажений. Например, в некоторых случаях маловероятно, что получение представления об изменениях в допущениях об участниках рынка, которые повлияли на исход расчетной оценки по справедливой стоимости, сделанной в предыдущем периоде, обеспечит информацию, релевантную для целей аудита. Если это так, то при рассмотрении исхода расчетных оценок по справедливой стоимости, сдланных в предыдущем периоде, адитор может сосредоточить свое внимание на получении представления об эффективности процесса оценки руководством субъекта, осуществленного в предыдущем периоде, то есть, об опыте работы руководства субъекта, на основании которого аудитор может вынести суждение о вероятной эффективности процесса оценки руководством субъекта, осуществляемого в текущем периоде.

A44. Разница между результатом расчетной оценки и суммой, признанной в финансовой отчетности за предыдущий период, не всегда представляет собой искажение финансовой отчетности за предыдущий период. Однако, может являться таковой, если, например, данная разница возникает в связи с информацией, которая была доступна руководству субъекта на момент завершения подготовки финансовой отчетности за предыдущий период, или существуют основания предполагать, что такая информация была получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности. Многие основы представления финансовой отчетности содержат руководства, помогающие различить изменения в расчетных оценках, которые представляют собой искажения, и изменения, которые таковыми не

являются, а также предусматривают порядок учёта, который необходимо соблюдать.

Идентификация и оценка рисков существенных искажений

Неопределенность оценки (См. Параграф 10)

A45. На степень неопределенности расчетной оценки могут повлиять такие факторы, как:

- Степень, в которой расчетная оценка зависит от суждения.
- Чувствительность расчетной оценки к изменениям в допущениях.
- Существование признанных методов определения оценки, которые могут снизить степень неопределенности оценки (хотя субъективность допущений, используемых в качестве исходных данных, может привести к неопределенности оценки).
- Продолжительность периода прогноза и релевантность данных, полученных исходя из прошлых событий в целях прогнозирования будущих событий.
- Наличие надежных данных из внешних источников.
- Степень, в которой расчетная оценка основана на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных данных.

Степень неопределенности расчетной оценки может повлиять на чувствительность оценки к предвзятости.

A46. Аспекты, которые аудитор рассматривает при оценке рисков существенных искажений, могут также включать:

- Фактическую или ожидаемую величину расчетной оценки.
- Отраженную сумму расчетной оценки (то есть, точечную оценку руководства субъекта) в отношении суммы, которая, по ожиданиям аудитора, должна быть отражена.

- Тот факт, привлекало ли руководство субъекта эксперта для определения расчетной оценки.
- Результат обзора расчетных оценок, сделанных в предыдущем периоде.

Высокая степень неопределенности оценки и значительные риски (См. Параграф 11)

A47. Примеры расчетных оценок, которые могут иметь высокую степень неопределенности, включают:

- Расчетные оценки, которые в высокой степени зависимы от суждения, например, суждений о результате находящейся на рассмотрении тяжбы, или суммы и сроков будущих денежных потоков, зависящих от неопределенных событий, которые возникнут через много лет в будущем.
- Расчетные оценки, которые вычислялись без применения признанных методов определения оценки.
- Расчетные оценки в тех случаях, когла результаты обзора аудитором подобных расчетных оценок, сделанных в финансовой отчетности за предыдущий период, указывают на существенную разницу между первоначальной расчетной оценкой и фактическим результатом.
- Расчетные оценки по справедливой стоимости, для которых использовалась узкоспециализированная, разработанная субъектом модель, или для которых не существует наблюдаемых исходных данных.

A48. Расчетная оценка, кажущаяся несущественной, потенциально может привести к существенному искажению по причине неопределенности расчетной оценки; то есть сумма, признанная или раскрытая в финансовой отчетности в отношении расчетной оценки, может не указывать на ее неопределенность.

A49. При некоторых обстоятельствах неопределенность оценки настолько высока, что невозможно определить разумную

расчетную оценку. Следовательно, применимая основа представления финансовой отчетности может исключать признание данной статьи в финансовой отчетности или ее оценку по справедливой стоимости. В таких случаях значительные риски касаются не только того, должна ли расчетная оценка быть признана или измерена по справедливой стоимости, но также и адекватности раскрытий. По отношению к таким расчетным оценкам применимая основа представления финансовой отчетности может потребовать раскрытия расчетных оценок и высокой степени неопределенности, связанной с ними (см. параграфы A120-A123).

A50. Если аудитор считает, что расчетная оценка приводит к значительному риску, аудитору требуется получить представление о средствах контроля субъекта, включая действия по контролю[11].

A51. В некоторых случаях, неопределенность расчетной оценки может вызвать существенные сомнения относительно способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. [Предлагаемый] МСА 570 (Предложенный в новой редакции)[12] устанавливает требования и предоставляет руководство в отношении данных обстоятельств.

Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений (См. Параграф 12)

A52. МСА 330 (Предложенный в новой редакции) требует от аудитора разработки и выполнения аудиторских процедур, характер, сроки выполнения и масштаб которых определяются в ответ на оцененные риски существенных искажений в отношении расчетных оценок, как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне утверждений[13]. В параграфах A53-A115 рассматриваются

---

[11] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 28.

[12] [Предлагаемый] МСА 570 (Предложенный в новой редакции) «Допущение о непрерывности деятельности»

[13] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграфы 5-6.

ответные действия, специфические только для уровня утверждений.

Применение требований применимой основы представления финансовой отчетности (См. Параграф 12(а))

A53. Многие основы представления финансовой отчетности предписывают определенные условия для признания расчетных оценок и определяют методы для их определения и требуемые раскрытия. Такие требования могут быть комплексными и требовать применения суждения. На основании представления, полученного при выполнении процедур оценки рисков, аудитор должен обратить особое внимание на требования применимой основы представления финансовой отчетности, которые могут оказаться чувствительными к неправильному применению или различным интерпретациям.

A54. Определение того, должным ли образом руководство субъекта применило требования применимой основы представления финансовой отчетности, частично основано на знании аудитором субъекта и его среды. Например, оценка по справедливой стоимости некоторых статей, таких как нематериальные активы, приобретенные при объединении предприятий, может вовлекать специальные аспекты, на которые влияет характер субъекта и его операций.

A55. В некоторых ситуациях дополнительные аудиторские процедуры, такие как инспектирование аудитором текущего физического состояния актива, могут оказаться необходимыми для определения того, должным ли образом руководство субъекта применило требования применимой основы представления финансовой отчетности.

A56. Выполнение требований применимой основы представления финансовой отчетности обязывает руководство субъекта рассмотреть изменения в среде или обстоятельствах, которые влияют на субъект. Например, введение активного рынка для

конкретного класса актива или обязательства может указывать на то, что использование дисконтированных денежных потоков для определения справедливой стоимости такого актива или обязательства больше не является целесообразным.

Последовательность в методах и основание для изменений (См. Параграф 12(б))

A57. Рассмотрение аудитором изменения в расчетной оценке или в методе определения оценки по сравнению с предыдущим периодом, является важным, потому что изменение, неоснованное на изменении в обстоятельствах или на новой информации, считается произвольным. Произвольные изменения в расчетной оценке могут со временем привести к непоследовательности в финансовой отчетности и к искажению финансовой отчетности, или же могут указывать на возможную предвзятость руководства субъекта.

A58. Чаще всего руководство субъекта может предоставить достаточное обоснование для изменения в расчетной оценке или методе определения расчетной оценки от одного периода к другому на основании изменения, произошедшего в обстоятельствах. То, что представляет собой достаточное обоснование, а также адекватность подтверждения заявления руководства субъекта о том, что произошло изменение в обстоятельствах, гарантирующее изменение в расчетной оценке или методе определения расчетной оценки, являются вопросами суждения.

Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений (См. Параграф 13)

A59. На решение аудитора о том, какое действие из перечисленных в параграфе 13 следует предпринять, в отдельности или в совокупности с другими, в ответ на риски существенных искажений, могут повлиять такие аспекты, как:

- Характер расчетной оценки, включая тот факт, возникает ли она в связи с обычными или необычными операциями.

- Ожидания в отношении того, предоставит ли аудитору процедура(ы), достаточное и надлежащее аудиторское доказательство.
- Оцененный риск существенных искажений, включая тот факт, является ли оцененный риск значительным риском.

A60. Например, при оценке обоснованности резерва по сомнительным счетам, эффективной процедурой для аудитора может стать обзор последующих инкассо денежных средств в сочетании с другими процедурами. В тех случаях, когда степень неопределенности расчетной оценки является высокой, например, при расчетной оценке, основанной на самостоятельно разработанной модели, для которой существуют ненаблюдаемые исходные данные, может потребоваться применение комбинации действий в ответ на оцененные риски, которые описаны в параграфе 13, чтобы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство.

A61. Дополнительное руководство, поясняющее обстоятельства, при которых каждое из ответных действий может оказаться подходящим, предоставлено в параграфах A62-A95.

<u>События, происходящие до даты аудиторского отчета (заключения) (См. Параграф 13(a))</u>

A62. Определение того, обеспечивают ли события, происходящие до даты аудиторского отчета (заключения), аудиторское доказательство в отношении расчетной оценки, может оказаться подходящим ответным действием, если ожидается, что такие события:

- Произойдут; и
- Обеспечат аудиторское доказательство, которое подтвердит или опровергнет расчетную оценку.

A63. События, происходящие до даты аудиторского отчета (заключения), иногда могут обеспечивать достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении расчетной

оценки. Например, продажа полного запаса замененного продукта вскоре после окончания периода может обеспечить аудиторское доказательство в отношении оценки его чистой стоимости реализации. В таких случаях выполнение дополнительных аудиторских процедур по расчетной оценке может не потребоваться при условии получения достаточного и надлежащего доказательства.

A64. Для некоторых расчетных оценок события, происходящие до даты аудиторского отчета (заключения), вероятнее всего, не обеспечат аудиторского доказательства в отношении расчетной оценки. Например, условия или события, касающиеся некоторых расчетных оценок, развиваются только на протяжении длительного периода времени. Кроме того, из-за цели определения расчетных оценок по справедливой стоимости, информация, полученная после окончания периода, может не отражать события или условия, существующие на дату балансового отчета, и поэтому, может оказаться нерелевантной для определения расчетной оценки по справедливой стоимости. В параграфе 13 указываются другие действия в ответ на риски существенных искажений, которые может предпринять аудитор.

A65. В некоторых случаях, события, которые противоречат расчетной оценке, могут указывать на то, что руководство субъекта осуществляет неэффективный процесс определения расчетных оценок или на существование предвзятости руководства субъекта при определении расчетных оценок.

A66. Даже если аудитор решает не применять этот подход в отношении определенных расчетных оценок, аудитор обязан выполнятьтребования МСА 560 (Предложенного в новой редакции)[14]. Аудитор обязан выполнять аудиторские процедуры, разработанные с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, происходящие в

[14] МСА 560 (Предложенный в новой редакции) «Последующие события»

период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были идентифицированы[15] и надлежащим образом отражены в финансовой отчетности [16]. Поскольку определение многих расчетных оценок, кроме расчетных оценок по справедливой стоимости, обычно зависит от результата будущих условий, операций или событий, работа аудитора в соответствии с МСА 560 (Предложенным в новой редакции) является наиболее релевантной.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A67. Если дату балансового отчета и дату аудиторского отчета (заключения) разделяет длинный промежуток времени, обзор аудитором событий в данный промежуто времени может оказаться эффективным ответным действием в отношении расчетных оценок за исключением расчетных оценок по справедливой стоимости. Это наиболее применимо в отношении некоторых небольших субъектов, управляемых собственником-управляющим, особенно когда у руководства субъекта нет официальных процедур контроля над расчетными оценками.

Проверка того, как руководство субъекта определило расчетную оценку (См. Параграф 13(б))

A68. Проверка того, как руководство субъекта определило расчетную оценку, а также проверка данных, на которых она основывается, может оказаться надлежащим ответным действием в том случае, если расчетная оценка является расчетной оценкой по справедливой стоимости, разработанной на основании модели, в которой используются наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные данные. Такая проверка также может оказаться надлежащей, если, например:

AUDITING

[15] МСА 560 (Предложенный в новой редакции), параграф 6.
[16] МСА 560 (Предложенный в новой редакции), параграф 7.

- Расчетная оценка получена при обычной обработке данных системой учета субъекта.
- Проведенный аудитором обзор аналогичных расчетных оценок, сделанных в финансовой отчетности предыдущего периода, предполагает, что процесс оценки руководством субъекта, осуществляемый в текущем периоде, будет эффективным.
- Расчетная оценка основана на большой совокупности статей аналогичного характера, которые по отдельности не являются существенными.

A69. Проверка того, как руководство субъекта определило расчетную оценку, может включать, например:

- Проверку степени, в которой данные, на которых основывается расчетная оценка, точны, полны и релевантны, и того, была ли расчетная оценка должным образом определена с использованием таких данных и допущений руководства субъекта.
- Рассмотрение источника, релевантности и надежности внешних данных или информации, включая те, что были получены от внешних экспертов, привлеченных руководством субъекта для оказания содействия при определении расчетной оценки.
- Пересчет расчетной оценки и обзор информации о расчетной оценке на предмет внутренней последовательности.
- Рассмотрение процессов руководства субъекта по обзору и утверждению.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A70. В небольших субъектах процесс определения расчетной оценки, вероятно, менее структурирован, чем в крупных субъектах. Небольшие субъекты, характеризующиеся активным вовлечением

руководства субъекта, могут не иметь обширных описаний учетных процедур, сложных бухгалтерских записей или письменной политики. Даже если у субъекта нет официально установленного процесса, это не означает, что руководство субъекта не в состоянии обеспечить основу для проверки аудитором расчетной оценки.

Оценка метода определения оценки (См. Параграф 13(б)(i))

A71. Если применимая основа представления финансовой отчетности не предписывает метод определения оценки, то проверка того, является ли используемый метод, включая любую применимую модель, целесообразным в данных обстоятельствах, это вопрос суждения.

A72. В этой связи, аспекты, которые может рассмотреть аудитор, включают, например:

- Обоснование руководством субъекта разумности выбранного метода.
- В достаточной ли мере руководство субъекта оценило и должным ли образом применило критерии, предусматриваемые применимой основой представления финансовой отчетности, если таковые имеются, для подтверждения выбранного метода.
- Является ли метод целесообразным в данных обстоятельствах с учетом характера оцениваемого актива или обязательства и требований применимой основы представления финансовой отчетности, касающихся расчетных оценок.
- Является ли метод целесообразным по отношению к бизнесу, отрасли и среде, в которой функционирует субъект.

A73. В некоторых случаях, руководство субъекта может определить, что различные методы приводят к ряду оценок, значительно отличающихся друг от друга. В таких случаях представление,

полученное о том, как субъект исследовал причины этих различий, может помочь аудитору в оценке целесообразности выбранного метода.

Оценка использования моделей

A74. В некоторых случаях, особенно при определении расчетных оценок по справедливой стоимости, руководство субъекта может использовать модель. Целесообразность используемой модели в данных обстоятельствах может зависеть от ряда факторов, таких как характер субъекта и его среды, включая отрасль, в которой он функционирует, и определенный актив или обязательство, оценка которого проводится.

A75. Степень релевантности следующих аспектов, зависит от обстоятельств, включая тот факт, доступна ли модель на рынке для использования в определенном секторе или отрасли или она является самостоятельно разработанной моделью субъекта. В некоторых случаях субъект может привлечь эксперта для разработки и проверки модели.

A76. В зависимости от обстоятельств те аспекты, которые аудитор также может рассмотреть при тестировании модели, включают, например:

- Тот факт, утверждается ли модель до своего использования и проводятся ли периодические обзоры на предмет проверки того, сохраняется ли соответствие модели ее целевому использованию. Процесс утверждения субъектом может включать оценку:
  - Теоретической разумности и математической целостности модели, включая надлежащий характер параметров модели.
  - Последовательности и полноты исходных данных модели в соответствии с практикой, принятой на рынке.

- Результат, ожидаемый на основании модели, по сравнению с фактическими операциями.

- Существующие надлежащие принципы политики и процедуры контроля за изменениями.
- Регулярно ли калибруется и проверяется на обоснованность модель, особенно в тех случаях, когда исходные данные субъективны.
- Корректируются ли результаты модели, включая, в случае расчетных оценок по справедливой стоимости, тот факт, отражают ли такие корректировки допущения, которые будут использовать участники рынка при подобных обстоятельствах.
- Документируется ли модель надлежащи образом, включая предполагаемое применение и ограничения модели и ее основные параметры, необходимые исходные данные и результаты любого проведенного анализа на предмет утверждения.

Допущения, используемые руководством субъекта (См. Параграф 13(б)(ii))

A77. Аудитор оценивает допущения, используемые руководством субъекта, только на основании той информации, которая доступна для аудитора в ходе проведения аудита. Аудиторские процедуры в отношении допущений руководства субъекта выполняются в контексте аудита финансовой отчетности субъекта, а не с целью предоставления мнения непосредственно в отношении допущений.

A78. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при оценке разумности допущений, используемых руководством субъекта, включают, например, тот факт:

- Являются ли отдельные допущения разумными.
- Являются ли допущения взаимозависимыми и внутренне последовательными.

- Являются ли допущения разумными, при их коллективном рассмотрении или в сочетании с другими допущениями, для данной расчетной оценки или для других расчетных оценок.
- В случае расчетных оценок по справедливой стоимости, должным ли образом допущения отражают наблюдаемые рыночные допущения.

A79. Допущения, на которых основываются расчетные оценки, могут отражать ожидаемый руководством субъекта результат определенных целей и стратегий. В таких случаях аудитор может выполнить аудиторские процедуры, чтобы оценить разумность таких допущений, проверяя например, согласуются ли допущения с:

- Общей экономической средой и экономической ситуацией субъекта.
- Планами субъекта.
- Допущениями, сделанными в предыдущие периоды, если необходимо.
- Опытом или предыдущими условиями, которые возникали у субъекта, в той степени, в которой данная историческая информация может рассматриваться как представляющая будущие условия или события.
- Другими допущеними, используемыми руководством субъекта в отношении финансовой отчетности.

A80. Разумность используемых допущений может зависеть от намерения и способности руководства субъекта выполнить определенные действия. Руководство субъекта часто документирует планы и намерения в отношении определенных активов или обязательств, и основа представления финансовой отчетности, может потребовать такое документирование. Хотя степень аудиторского доказательства, которое должно быть получено в отношении намерения и способности руководства субъекта, является вопросом

профессионального суждения, процедуры, выполняемые аудитором, могут включать следующее:

- Обзор исторической информации о выполнении руководством субъекта установленных им намерений.
- Обзор письменных планов и прочей документации, включая, где применимо, официально утвержденные бюджеты, разрешения или протоколы.
- Опрос руководства субъекта о причинах предпринимаемых им определенных действий.
- Обзор событий, происходящих после даты финансовой отчетности и до даты аудиторского отчета (заключения).
- Оценка способности субъекта выполнить определенный курс действий с учетом экономической ситуации субъекта, включая последствия существующих обязательств.

Определенные основы представления финансовой отчетности, однако, могут запрещать учет намерений или планов руководства субъекта при определении расчетной оценки. Это часто имеет место в отношении расчетных оценок справедливой стоимости, поскольку они требуют, чтобы допущения отражали оценки, используемые участниками рынка.

A81. Аспекты, которые аудитор может рассмотреть при оценке разумности допущений, используемых руководством субъекта, которые лежат в основе расчетных оценок справедливой стоимости, в дополнение к указанным выше, могут включать, в зависимости от обстоятельств:

- Если применимо, тот факт, включило ли руководство субъекта исходные данные, специфические для рынка, в разработку допущений и, если да, то как.
- Соответствуют ли допущения наблюдаемым рыночным условиям и измеряются ли характеристики актива или обязательства по справедливой стоимости.

- Являются ли релевантными и надежными источники допущений участников рынка и как руководство субъекта выбрало допущения, которые оно использовало, при наличии ряда различных допущений участников рынка.
- Если применимо, рассматривало ли руководство субъекта допущения, используемые в сопоставимых операциях, активах или обязательствах, или информацию о них, и если да, то каким образом.

A82. Кроме того, расчетные оценки справедливой стоимости могут включить как наблюдаемые исходные данные, так и ненаблюдаемые исходные данные. В тех случаях, когда расчетные оценки справедливой стоимости основаны на ненаблюдаемых исходных данных, те аспекты, которые может рассмотреть аудитор, включают, например, то, как руководство субъекта подтверждает:

- Идентификацию характеристик участников рынка, имеющих отношение к расчетной оценке.
- Модификации собственных допущений, сделанных чтобы отразить мнение руководства субъекта о том, какие допущения использовали бы участники рынка.
- Включило ли руководство субъекта информацию, доступную из независимых источников при данных обстоятельствах.
- Если применимо, как в допущениях руководства субъекта учитываются сопоставимые операции, активы или обязательства.

При использовании ненаблюдаемых исходных данных, вероятно, что оценка аудитором допущений потребует сочетания с другими ответными действиями в отношении оцененных рисков, описанными в параграфе 13, для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. В таких случаях от аудитора может потребоваться выполнение других аудиторских

процедур, например, проверки документации, подтверждающей обзор и утверждение расчетной оценки соответствующими уровнями руководства субъекта и, где применимо, лицами, наделенными руководящими полномочиями.

A83. При оценке разумности допущений, подтверждающих расчетную оценку, аудитор может идентифицировать одно или несколько значительных допущений. Если так, это может указывать на то, что расчетная оценка имеет высокую степень неопределенности и, следовательно, может вызвать значительный риск. Дополнительные ответные действия в отношении значительных рисков описаны в параграфах A102-A115.

Тестирование эффективности функционирования средств контроля (См. Параграф 13(в))

A84. Тестирование эффективности функционирования средств контроля над тем, как руководство субъекта определило расчетную оценку, может оказаться подходящим ответным действием в том случае, если процесс оценки руководством субъекта хорошо разработан, осуществляется и поддерживается, например:

- Средства контроля, существующие в отношении обзора и утверждения расчетных оценок соответствующими уровнями руководства субъекта и, где применимо, лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Расчетная оценка возникает при рутинной обработке данных системой учета субъекта.

A85. Тестирование эффективности функционирования средств контроля требуется когда:

(a) Оценка аудитором рисков существенных искажений на уровне утверждений включает ожидание того, что средства контроля над процессом оценки функционируют эффективно; или

(б) Выполнение одних только процедур проверки по существу не обеспечивает достаточное и надлежащее аудиторское доказательство на уровне утверждений[17].

Аспекты, характерные для малых субъектов

A86. Средства контроля над процессом определения расчетной оценки могут применяться в небольших субъектах, но формальность, с которой они функционирует, отличается. Кроме того, небольшие субъекты могут установить, что в определенных типах средств контроля нет необходимости ввиду активной вовлеченности руководства субъекта в процесс подготовки финансовой отчетности. Однако, в случае субъектов малого бизнеса, в наличии имеется немного средств контроля, которые сможет идентифицировать аудитор. Поэтому ответные действия аудитора в отношении оцененных рисков, вероятно, будут существенными по характеру, а аудитор будет выполнять одно или несколько других ответных действий, описанных в параграфе 13.

Разработка точечной оценки или диапазона оценки (См. Параграф 13(г))

A87. Разработка точечной оценки или диапазона для определения точечной оценки руководства субъекта может оказаться подходящим ответным действием в тех случаях, когда, например:

- Расчетная оценка не возникает при рутинной обработке данных системой учета.
- Выполненный аудитором обзор аналогичных расчетных оценок, сделанных в финансовой отчетности за предыдущий период, предполагает, что процесс оценки руководством субъекта, осуществляемый в текущем периоде, вероятно, не будет эффективным.

[17] МСА 330 (Предложенный в новой редакции), параграф 8.

- Средства контроля субъекта в пределах и в отношении процесса оценки руководством субъекта, используемые при определении расчетных оценок, не разработаны тщательно или не осуществляются должным образом.
- События или операции в период между окончанием периода и датой аудиторского отчета (заключения) противоречат точечной оценке руководства субъекта.
- Существуют альтернативные источники релевантных данных, доступные для аудитора, которые могут быть использованы при определении точечной оценки или диапазона оценки.

A88. Даже когда средства контроля субъекта хорошо разработаны и должным образом осуществляются, разработка точечной оценки или диапазона оценки может оказаться эффективным или действенным ответом на оцененные риски. В других ситуациях аудитор может рассматривать этот подход как часть определения того, необходимо ли выполнять дальнейшие процедуры и, если да, то для определения их характера и масштаба.

A89. Подход, принимаемый аудитором для разработки точечной оценки или диапазона оценки, может изменяться исходя из того, что считается наиболее эффективным в данных обстоятельствах. Например, аудитор может первоначально разработать предварительную точечную оценку, а затем оценить ее чувствительность к изменениям в допущениях, чтобы установить диапазон для определения точечной оценки руководства субъекта. В качестве альтернативы аудитор может начать с разработки диапазона оценки с целью определения, если это возможно, точечной оценки.

A90. Способность аудитора определить точечную оценку, в отличие от диапазона, зависит от нескольких факторов, включая используемую модель, характер и масштаб доступных данных и неопределенность расчетной оценки. Далее, на решение о

разработке точечной оценки или диапазона может повлиять применимая основа представления финансовой отчетности, которая может предписывать точечную оценку, которая должна использоваться после рассмотрения альтернативных результатов и допущений, или может предписывать определенный метод оценки (например, использование дисконтированной ожидаемой цены, взвешенной с учетом вероятности).

A91. Аудитор может разработать точечную оценку или диапазон многими способами, например:

- Используя модель, например, ту, которая доступна на рынке для использования в определенном секторе или отрасли, или разработанную субъектом самостоятельно, или разработанную аудитором модель.
- Далее развивая рассматриваемые руководством субъекта альтернативные допущения или результаты, например, вводя различные наборы допущений.
- Используя или привлекая лица со специальными знаниями для разработки или осуществления модели или для обеспечения соответствующих допущений.
- Ссылаясь на другие сопоставимые условия, операции или события, или, если применимо, на рынки сопоставимых активов или обязательств.

Представление о допущениях или методе, используемых руководством субъекта (См. Параграф 13(г)(i))

A92. Если аудитор определяет точечную оценку или диапазон и использует допущения или метод, отличающиеся от допущений или метода, используемых руководством субъекта, параграф 13 (г) (i) требует, чтобы аудитор получил достаточное представление о допущениях или методе, используемых руководством субъекта при создании расчетной оценки. Это представление предоставляет аудитору информацию, которая может оказаться релевантной при разработке аудитором

точечной оценки или диапазона. Кроме того, оно помогает аудитору понять и оценить любые существенные различия с точечной оценкой руководства субъекта. Например, различие может возникнуть по той причине, что аудитор использовал другие, но одинаково действительные, допущения по сравнению с допущениями, используемыми руководством субъекта. Это может показать, что расчетная оценка очень чувствительна к определенным допущениям и поэтому имеет высокую степень неопределенности, что указывает на то, что расчетная оценка может представлять значительный риск. Альтернативно, различие может возникнуть в результате фактической ошибки, допущенной руководством субъекта. В зависимости от обстоятельств аудитор может посчитать полезным для заключения выводов обсуждение с руководством субъекта основания для используемых допущений и их действительность, а также обсуждение различий, если таковые имеют место, в подходе, принятом для определения расчетной оценки.

Сужение диапазона (См. Параграф 13(г)(ii))

A93. Если аудитор считает целесообразным использование диапазона для проверки разумности точечной оценки руководства субъекта (диапазон оценки аудитора), параграф 13(г)(ii) требует, чтобы диапазон охватывал все “разумные результаты”, а не все возможные результаты. Чтобы считаться полезным диапазон не может охватывать все возможные результаты, поскольку такой диапазон был бы слишком широк и, следовательно, неэффективен для целей аудита. Диапазон аудитора считается полезным и эффективным, если он достаточно узок, чтобы позволить аудитору сделать заключение о том, не искажена ли расчетная оценка.

A94. Обычно диапазон, суженный до суммы, равной или меньше уровня существенности, определенного для финансовой отчетности в целом в целях оценки рисков существенных искажений и

разработки дальнейших аудиторских процедур[18], соответствует целям оценки разумности точечной оценки руководства субъекта. Однако, особенно в определенных отраслях, сужение диапазона до суммы ниже указанной может оказаться невозможным. Это не обязательно исключает признание расчетной оценки. Тем не менее, это может указывать на то, что степень неопределенности расчетной оценки вызывает значительный риск. Дополнительные ответные действия на значительные риски описаны в параграфах A102-A115.

A95. Сужение диапазона до позиции, при которой все результаты в пределах такого диапазона считаются разумными, может быть достигнуто путем:

(а) Устранения из диапазона тех результатов в крайних значениях диапазона, возникновение которых, по суждению аудитора, моловероятно; и

(б) Продолжающегося сужения диапазона на основании имеющихся аудиторских доказательств до тех пор, пока аудитор не придет к выводу, что все результаты в пределах такого диапазона являются разумными. В некоторых редких случаях аудитору удается сузить диапазон настолько, что аудиторское доказательство указывает точечную оценку.

Рассмотрение вопроса о необходимости специализированных навыков или знаний (См. Параграф 14)

A96. При планировании аудита аудитор обязан определить характер, сроки и масштаб ресурсов, необходимых для выполнения соглашения по аудиту[19]. В случае необходимости, это может включать привлечение лиц, обладающих специализированными навыками или знаниями. Кроме того, [предлагаемый] МСА 220

---

[18] См. [предлагаемый] МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Существенность в планировании и выполнении аудита».

[19] МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности», параграф 7(д).

(Предложенный в новой редакции) требует, чтобы партнер по проекту удостоверился в том, что члены команды по проекту и внешние эксперты аудитора, все вместе, обладают соответствующими способностями, компетентностью и временем для выполнения соглашения по аудиту[20]. В ходе аудита расчетных оценок аудитор может идентифицировать, в свете своего опыта и обстоятельств соглашения, необходимость применения специализированных навыков или знаний в отношении одного или нескольких аспектов расчетных оценок.

A97. Вопросы, которые могут повлиять на решение аудитора о том, потребуются ли специализированные навыки или знания, включают, например:

- Характер базового актива, обязательства или компонента капитала в конкретном бизнесе или отрасли (например, месторождения полезных ископаемых, сельскохозяйственные активы, сложные финансовые инструменты).
- Высокую степень неопределенности оценки.
- Применение сложных вычислений или специализированных моделей, например, при оценке справедливой стоимости в случае отсутствия наблюдаемого рынка.
- Сложность требований применимой основы представления финансовой отчетности в отношении расчетных оценок, включая то, существуют ли области, которые, как известно, интерпретируются по-разному, или практика непоследовательна или только развивается.
- Процедуры, которые аудитор намеревается выполнить в ответ на оцененные риски.

[20] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности», параграф [13].

A98. Для большинства расчетных оценок, даже в случаях, когда существует неопределенность оценки, маловероятно, что специализированные навыки или знания потребуются. Например, маловероятно, что специализированные навыки или знания потребуются аудитору для оценки резерва по сомнительным счетам.

A99. Однако, аудитор может не обладать необходимыми специализированными навыками или знаниями, когда соответствующий вопрос выходит за пределы бухгалтерского учета или аудита; в этом случае ему может потребоваться эксперт. [Предлагаемый] МСА 620 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции)[21] устанавливает требования и предоставляет руководство для определения необходимости найма или привлечения аудитором эксперта, а также ответственность аудитора при использовании им работы эксперта.

A100 Кроме того, в некоторых случаях, аудитор может посчитать необходимым получение специализированных навыков или знаний, связанных со специфическими областями бухгалтерского учета или аудита. Лица, обладающие такими навыками или знаниями, могут быть наняты фирмой аудитора или привлечены со стороны из внешней организации. Когда такие лица выполняют аудиторские процедуры по соглашению, они являются частью команды по проекту и, соответственно, должны выполнять требования, предусмотренные в [предлагаемом] МСА 220 (Предложенном в новой редакции).

A101 На основании своего представления и опыта работы с экспертом или другими лицами, обладающими специализированными навыками или знаниями, аудитор может посчитать целесообразным обсуждение таких вопросов, как требования применимой основы представления финансовой отчетности, с

---

21 [Предлагаемый] МСА 620 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Использование аудитором работы эксперта».

привлеченными к работе лицами с целью установления соответствия их работы целям аудита.

Дальнейшие процедуры проверки по существу, выполняемые в ответ на значительные риски (См. Параграф 15)

A102. При аудите расчетных оценок, вызывающих значительные риски, аудитор выполняет дальнейшие процедуры проверки по существу, направленные на оценку:

(а) Того, как руководство субъекта оценило эффект неопределенности расчетной оценки и эффект, который такая неопределенность может оказывать на надлежащий характер признания расчетной оценки в финансовой отчетности; и

(б) Адекватности соответствующих раскрытий.

Неопределенность оценки

Рассмотрение руководством субъекта неопределенности оценки (См. Параграф 15(а))

A103. Руководство субъекта может оценить альтернативные допущения или результаты расчетных оценок, применяя целый ряд методов в зависимости от обстоятельств. Одним из возможных методов, используемых руководством субъекта, является анализ чувствительности. Он может включать определение того, как денежная сумма расчетной оценки меняется в зависимости от различных допущений. Даже если расчетные оценки основаны на справедливой стоимости, могут иметь место различные вариации, потому что разные участники рынка будут использовать различные допущения. Анализ чувствительности может привести к развитию ряда сценариев в отношении результатов, иногда характеризуемых как диапазон результатов руководства субъекта, таких как "пессимистические" и "оптимистические" сценарии.

A104. Анализ чувствительности может продемонстрировать нечувствительность расчетной оценки к изменениям в

определенных допущениях. В качестве альтернативы он может продемонстрировать чувствительность расчетной оценки к одному или нескольким допущениям, которые привлекают внимание аудитора.

A105 Вышеуказанное не подразумевает, что один определенный метод, используемый в отношении неопределенности оценки (такой как анализ чувствительности), является более подходящим, чем другой, или что рассмотрение руководством субъекта альтернативных допущений или результатов предполагает осуществление детального процесса, подтверждаемого обширной документацией. В этой связи важным является скорее вопрос того, оценило ли руководство субъекта, как неопределенность оценки может повлиять на расчетную оценку, а не метод, с помощью которого это было сделано. Соответственно, в тех случаях, когда руководство субъекта не рассматривает альтернативные допущения или результаты, от аудитора может потребоваться обсуждение с руководством субъекта того, как оно оценило эффект неопределенности расчетной оценки, а также запрос на соответствующее подтверждение.

Аспекты, характерные для малых субъектов

A106. Малые субъекты могут использовать простые средства установления неопределенности расчетной оценки. В дополнение к обзору имеющейся в наличии доступной документации аудитор может получить другие аудиторские доказательства рассмотрения руководством субъекта альтернативных допущений или результатов, направив запрос руководству субъекта. Кроме того, руководство субъекта может не иметь соответствующей квалификации для рассмотрения альтернативных результатов или иной оценки неопределенности расчетной оценки. В таких случаях аудитор может описать руководству субъекта процесс или объяснить, какие существуют методы и документация для оценки неопределенности. Это, однако, не изменит ответственности

руководства субъекта за подготовку и представление финансовой отчетности.

Значительные допущения (См. Параграф 15(б))

A107.Допущение, используемое в создании расчетной оценки может считаться значительным, если разумное изменение в допущении существенно влияет на определение расчетной оценки.

A108.Доказательство в поддержку значительных допущений, основанных на знаниях руководства субъекта, может быть получено из продолжающихся процессов стратегического анализа и управления рисками, осуществляемых руководством субъекта. Даже без официально установленных процессов, как в случае с небольшими субъектами, аудитор может оценить допущения посредством запросов руководству субъекта и обсуждений с ним вместе с другими аудиторскими процедурами с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

A109.Аспекты, рассматриваемые аудитором при оценке допущений, сделанных руководством субъекта, описаны в параграфах A77-A83.

Намерение и способность руководства субъекта (См. Параграф 15(в))

A110.Аспекты, рассматриваемые аудитором в отношении допущений, сделанных руководством субъекта, а также намерение и способность руководства субъекта описаны в параграфах A13 и A80.

Разработка диапазона (См. Параграф 16)

A111.При подготовке финансовой отчетности руководство субъекта может удостовериться в том, что оно должным образом оценило влияние неопределенности расчетных оценок, вызывающих значительные риски. При некоторых обстоятельствах, однако, аудитор может посчитать действия руководства субъекта нецелесообразными. Так происходит, например, в тех случаях, когда, по суждению аудитора:

- Невозможно получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства путем оценки аудитором того, как руководство субъекта определило влияние неопределенности оценки.
- Необходимо далее исследовать степень неопределенности расчетной оценки, например, если аудитору стало известно о больших колебаниях в результатах аналогичных расчетных оценок при аналогичных обстоятельствах.
- Маловероятно получение другого аудиторского доказательства, например, путем обзора событий, имевших место до даты выпуска аудиторского отчета (заключения).
- Могут существовать признаки предвзятости руководства субъекта при создании расчетных оценок.

A112. Аспекты, рассматриваемые аудитором при определении диапазона в этих целях, описаны в параграфах A87-A95.

Критерии признания и оценки

Признание расчетных оценок в финансовой отчетности (См. Параграф 17(a))

A113. Если руководство субъекта признало расчетную оценку в финансовой отчетности, аудитор должен проверить, достаточно ли надежно определение расчетной оценки, чтобы соответствовать критериям признания применимой основы представления финансовой отчетности.

A114. В отношении расчетных оценок, которые не были признаны, аудитор должен проверить, были ли действительно соблюдены критерии признания применимой основы представления финансовой отчетности. Даже если расчетная оценка не была признана, и аудитор пришел к заключению, что данный подход является обоснованным, может существовать необходимость в раскрытии обстоятельств в примечаниях к финансовой отчетности. Аудитор может также решить, что необходимо привлечь внимание

читателя к значительной неопределенности, добавив Пояснительный параграф к аудиторскому отчету (заключению). [Предлагаемый] МСА 706 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) [22] устанавливает требования и предоставляет руководство в отношении таких параграфов.

Основание для определения расчетных оценок (См. Параграф 17(б))

A115. В отношении расчетных оценок по справедливой стоимости некоторые основы представления финансовой отчетности предполагают, что справедливая стоимость должна быть надежно определена, что является необходимым условием требования или разрешения определения справедливой стоимости и раскрытий. В некоторых случаях, это предположение может быть отклонено, например, при отсутствии надлежащего метода или основания для определения оценки. В таких случаях аудитор должен определить, является ли целесообразным основание руководства субъекта для отклонения предположения, касающегося использования справедливой стоимости, предусмотренного применимой основой представления финансовой отчетности.

Оценка целесообразности расчетных оценок и установление фактов искажений (См. Параграф 18)

A116. На основании полученного аудиторского доказательства аудитор может прийти к заключению, что доказательство указывает на расчетную оценку, которая отличается от точечной оценки руководства субъекта. Если аудиторское доказательство подтверждает точечную оценку, разница между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства субъекта составляет искажение. Если аудитор решил, что использование диапазона аудитора обеспечивает достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, точечная оценка руководства субъекта, лежащая за

22 [Предлагаемый] МСА 706 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете (заключении) независимого аудитора».

пределами диапазона аудитора не будет подтверждена аудиторским доказательством. В таких случаях искажение составляет не меньше разницы между точечной оценкой руководства субъекта и самым близким значением диапазона аудитора.

A117. Если руководство субъекта изменило расчетную оценку или метод ее определения по сравнению с предыдущим периодом на основании субъективной оценки того, что имело место изменение в обстоятельствах, аудитор может на основании аудиторского доказательства прийти к заключению, что расчетная оценка была искажена в результате произвольного изменения руководством субъекта или может расценить это как показатель возможной предвзятости руководства субъекта (см. параграфы A124-A125).

A118. [Предлагаемый] МСА 450 (Предложенный в новой редакции)[23] предоставляет руководство по определению искажений в целях оценки аудитором влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность. В отношении расчетных оценок искажение, вызванное мошенничеством или ошибкой, может возникнуть в результате:

- Искажений, в отношении которых нет никаких сомнений (фактические искажения).
- Различий, являющихся результатом суждений руководства субъекта в отношении расчетных оценок, которые аудитор считает необоснованными, или выбора или применения учетной политики, которую аудитор считает ненадлежащей (искажения в результате суждения).
- Наилучшей оценки аудитором искажений в совокупностях, включающей проекцию искажений, выявленных в аудиторской выборке, на все совокупности, из которых были сделаны выборки (проецируемые искажения).

---

23 [Предлагаемый] МСА 450 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

В некоторых случаях при вовлечении расчетных оценок, искажение может возникнуть в результате комбинации этих обстоятельств, что делает идентификацию отдельного обстоятельства сложным или невозможным.

A119. Оценка разумности расчетных оценок и соответствующих раскрытий, включенных в примечания к финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой основы представления финансовой отчетности или сделанных добровольно, включает по существу те же самые типы вопросов, рассматриваемых при аудите расчетной оценки, признанной в финансовой отчетности.

Раскрытия в отношении расчетных оценок

Раскрытия в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности *(См. Параграф 19)*

A120. Представление финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности включает адекватное раскрытие существенных вопросов. Применимая основа представления финансовой отчетности может разрешать или предписывать раскрытия в отношении расчетных оценок, а некоторые субъекты могут добровольно раскрыть дополнительную информацию в примечаниях к финансовой отчетности. Эти раскрытия могут включать, например:

- Используемые допущения.
- Используемый метод оценки, включая любую применимую модель.
- Основание для выбора метода оценки.
- Эффект любых изменений метода оценки по сравнению с предыдущим периодом.
- Источники и последствия неопределенности оценки.

Такие раскрытия значимы для пользователей в понимании расчетных оценок, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, и необходимо получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, соответствуют ли раскрытия требованиям применимой основы представления финансовой отчетности.

A121. В некоторых случаях, применимая основа представления финансовой отчетности может потребовать специфических раскрытий в отношении неопределенности. Например, некоторые основы представления финансовой отчетности предписывают:

- Раскрытие ключевых допущений и других источников оценки неопределенности, которая вызывает значительный риск возникновения существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств. Такие требования могут быть описаны с использованием терминов, таких как “Ключевые источники неопределенности оценки” или “Критические расчетные оценки”.
- Раскрытие диапазона возможных результатов и допущений, используемых при определении диапазона.
- Раскрытие информации относительно значимости расчетных оценок по справедливой стоимости для финансового положения и результатов деятельности субъекта.
- Раскрытия качественного характера, такие как подверженность рискам и то, как они возникают, цели, политика и процедуры субъекта по управлению рисками и методы, используемые для оценки рисков, а также любые изменения этих качественных понятий по сравнению с предыдущим периодом.
- Раскрытия количественного характера, такие как степень подверженности субъекта рискам, на основании информации, предоставленной внутри субъекта ключевому

руководящему персоналу субъекта, включая кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск.

Раскрытия неопределенности расчетных оценок, которые вызывают значительные риски (См. Параграф 20)

A122.В отношении расчетных оценок, представляющих значительный риск, даже в тех случаях, когда раскрытия соответствуют применимой основе представления финансовой отчетности, аудитор может прийти к заключению, что раскрытие неопределенности оценки неадекватно в свете имеющихся обстоятельств и фактов. Важность оценки аудитором адекватности раскрытия неопределенности оценки возрастает при увеличении диапазона возможных результатов расчетной оценки по отношению к существенности (см. соответствующее пояснение в параграфе A95).

A123.В некоторых случаях аудитор может посчитать целесообразным рекомендовать руководству субъекта описать в примечаниях к финансовой отчетности обстоятельства, касающиеся неопределенности оценки. [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) [24] предоставляет руководство в отношении последствий для аудиторского отчета (заключения) того, что, как аудитор полагает, раскрытие руководством субъекта неопределенности оценки в финансовой отчетности является неадекватным или вводящим в заблуждение.

Показатели возможной предвзятости руководства субъекта (См. Параграф 21)

A124.В ходе аудита аудитор может узнать о суждениях и решениях, сделанных и принятых руководством субъекта, которые являются

[24] [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

показателями возможной предвзятости руководства субъекта. Такие показатели могут повлиять на заключение аудитора относительно того, остаются ли целесообразными оценка риска аудитором и соответствующие ответные действия, и от аудитора может потребоваться рассмотрение последствий этого для оставшейся части аудита. Кроме того, они могут повлиять на оценку аудитором того, не имеет ли финансовая отчетность в целом существенных искажений, как описано в [предлагаемом] МСА 700 (Предложенном в новой редакции)[25].

A125. Примеры показателей возможной предвзятости руководства субъекта относительно расчетных оценок включают:

- Изменения в расчетной оценке или методе ее опрделения в тех случаях, когда руководство субъекта субъективно оценило, что имело место изменение в обстоятельствах.
- Использование собственных допущений субъекта в отношении расчетных оценок по справедливой стоимости, когда они противоречат наблюдаемым рыночным допущениям.
- Выбор или разработка значительных допущений, которые приводят к точечной оценке, благоприятной для целей руководства субъекта.
- Выбор точечной оценки, который может указывать на оптимистичную или пессимистичную схему.

Письменные представления (См. Параграф 22)

A126. В МСА 580 (Пересмотренном и предложенном в новой редакции) [26] рассматривается использование письменных представлений. В зависимости от характера, существенности и

---

[25] [Предлагаемый] МСА 700 (Предложенный в новой редакции) «Отчет (заключение) независимого аудитора по финансовой отчетности общего назначения».

[26] МСА 580 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Письменные представления».

степени неопределенности оценки, письменные представления о расчетных оценках, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, могут включать представления:

- О надлежащем характере процессов определения оценки, включая соответствующие допущения и модели, используемые руководством субъекта при определении расчетных оценок в контексте применимой основы представления финансовой отчетности, и последовательности в применении процессов.
- О том, что допущения должным образом отражают намерение и способность руководства субъекта выполнить определенные действия от имени субъекта, целесообразные в отношении расчетных оценок и раскрытий.
- О том, что раскрытия в отношении расчетных оценок являются полными и надлежащими в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- О том, что ни одно последующее событие не требует корректировки расчетных оценок и включения раскрытий в финансовую отчетность.

A127. В отношении расчетных оценок, не признанных или не раскрытых в финансовой отчетности, письменные представления могут также включать представления о:

- Надлежащем характере основания, используемого руководством субъекта для определения того, не были ли нарушены критерии признания или раскрытия применимой основы представления финансовой отчетности (см. параграф A114).
- Надлежащем характере основания, используемого руководством субъекта для отклонения предположения, касающегося использования справедливой стоимости, предусмотренного применимой основой представления

финансовой отчетности субъекта, в отношении расчетных оценок, не отраженных или не раскрытых по справедливой стоимости (см. параграф A115).

Документация (См. Параграф 23)

A128. Документирование показателей возможной предвзятости руководства субъекта, идентифицированных в ходе аудита, помогает аудитору в определении того, остаются ли целесообразными оценка риска аудитором и соответствующие ответные действия, и в оценке того, не имеет ли финансовая отчетность в целом существенных искажений. В параграфе A125 приводятся примеры показателей возможной предвзятости руководства субъекта.

Приложение

(См. Параграф А1)

Оценки справедливой стоимости и раскрытия в соответствии с различными основами представления финансовой отчетности

Целью данного приложения является только предоставление общего рассмотрения оценок справедливой стоимости и раскрытий в соответствии с различными основами представления финансовой отчетности для обеспечения фоновой информации и контекста.

1. Различные основы представления финансовой отчетности требуют или разрешают разнообразные оценки справедливой стоимости и раскрытия в финансовой отчетности. Они также отличаются по уровню руководства, которое они предоставляют на основании оценки активов и обязательств или связанных раскрытий. Некоторые основы представления финансовой отчетности предоставляют руководство предписывающего характера, другие предоставляют общее руководство, а некоторые не предоставляют никакого руководства вообще. Кроме того, существует также практика определения оценки и раскрытий в отношении справедливой стоимости, специфические для определенных отраслей.

2. Определения справедливой стоимости могут отличаться в разных основах представления финансовой отчетности или в отношении различных активов, обязательств или раскрытий в пределах определенной основы. Например, Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 39 [1] определяет справедливую стоимость как «сумму, на которую можно обменять актив или погасить обязательство, между хорошо осведомленными, желающими осуществить такую операцию сторонами на рыночных

[1] МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

условиях». Понятие справедливой стоимости обычно подразумевает текущую операцию, а не урегулирование на какую-либо дату в прошлом или будущем. Соответственно, процесс определения справедливой стоимости – это поиск расчетной цены, по которой будет осуществляться данная операция. Кроме того, в различных основах представления финансовой отчетности могут использоваться такие термины как «стоимость, характерная для субъекта», «потребительская стоимость» или аналогичные термины, которые все же находятся в пределах понятия справедливой стоимости данного МСА.

3. Основы представления финансовой отчетности могут по-разному рассматривать изменения в оценках справедливой стоимости, которые возникают с течением времени. Например, определенная основа представления финансовой отчетности может потребовать, чтобы изменения в оценках справедливой стоимости определенных активов или обязательств были отражены непосредственно в капитале, в то время как в соответствии с другой основой такие изменения могут отражаться в составе дохода. В некоторых основах определение того, следует ли использовать учет по справедливой стоимости или как его применять, зависит от намерения руководства субъекта выполнить определенные действия в отношении определенного актива или обязательства.

4. Различные основы представления финансовой отчетности могут потребовать определенных оценок справедливой стоимости и раскрытий в финансовой отчетности, а также предписывать или разрешать их в различной степени. Основы представления финансовой отчетности могут:

   - Предписывать требования к оценке, представлению и раскрытию определенной информации, включенной в финансовую отчетность, или информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной как дополнительная информация;

- Разрешать применение определенных оценок с использованием справедливой стоимости по выбору субъекта или только в тех случаях, когда соблюдаются определенные критерии;
- Предписывать особый метод определения справедливой стоимости, например, с применением независимой оценки или специфических способов использования дисконтированных денежных потоков;
- Разрешать выбор метода для определения справедливой стоимости из числа нескольких альтернативных методов (критерии выбора могут быть предусмотрены основой представления финансовой отчетности); или
- Не предоставлять руководства в отношении оценок справедливой стоимости или раскрытий справедливой стоимости, кроме того, что их использование очевидно в силу обычая или практики, например, практики, осуществляемой в отрасли.

5. Некоторые основы представления финансовой отчетности предполагают, что справедливая стоимость активов или обязательств должна быть надежно определена, чтобы служить необходимым условием для требования или разрешения определения справедливой стоимости или раскрытий. В некоторых случаях, это предположение может быть отклонено, если актив или обязательство не имеет объявленной рыночной цены на активном рынке и для него другие методы разумной оценки справедливой стоимости очевидно являются нецелесообразными или неприемлемыми. Некоторые основы представления финансовой отчетности могут предусматривать иерархию справедливой стоимости, которая различает исходные данные, используемые для определения справедливой стоимости в диапазоне от тех, которые являются очевидно «наблюдаемыми исходными данными», основанными на объявленных ценах и активных рынках, до

«ненаблюдаемых исходных данных», которые предполагают собственные суждения субъекта о тех допущениях, которые будут использоваться участниками рынка.

6. Некоторые основы представления финансовой отчетности требуют определенных указанных корректировок или модификаций информации по оценке или других аспектов, уникальных для определенного актива или обязательства. Например, учет инвестиционной собственности может потребовать корректировок в отношении оцененной рыночной стоимости, таких как корректировки расчетных затрат на завершение сделки по купле-продаже, корректировки, касающиеся состояния и местонахождения собственности, и других вопросов. Аналогичным образом, если рынок для определенного актива не является активным рынком, опубликованные котировки цен могут потребовать корректировки или модификации, чтобы достичь наиболее подходящей оценки справедливой стоимости. Например, объявленные рыночные цены могут не являться показателями справедливой стоимости, если активность на рынке слабая, рынок не развит достаточно хорошо или если осуществляются обороты единиц, небольшие по сравнению с совокупным числом существующих торговых единиц. Соответственно, такие рыночные цены, вероятно, придется откорректировать или модифицировать. Для того, чтобы сделать такие корректировки или модификации, могут потребоваться альтернативные источники рыночной информации. Кроме того, в некоторых случаях определение справедливой стоимости или возможного обесценения актива или обязательства может потребовать учета назначенного залогового обеспечения (например, когда залоговое обеспечение назначено для определенных типов инвестиций в долги).

7. Во многих основах представления финансовой отчетности предположением, лежащим в основе понятия оценки справедливой стоимости, является допущение о том, что субъект будет

непрерывно продолжать свою деятельность без намерения или необходимости ликвидировать, существенно сократить объем своих операций или осуществить операцию на неблагоприятных условиях. Поэтому, в этом случае справедливая стоимость не является суммой, которую субъект может получить или выплатить в рамках вынужденной операции, принудительной ликвидации или при продаже описанного имущества. С другой стороны, общие экономические условия или экономические условия, специфические для определенных отраслей, могут вызвать неликвидность на рынке и потребовать, чтобы справедливая стоимость была определена на основании заниженных цен, потенциально значительно заниженных цен. От субъекта, однако, может потребоваться принять во внимание свою текущую экономическую или операционную ситуацию при определении справедливой стоимости своих активов и обязательств, если это предусмотрено или разрешено основой представления финансовой отчетности, и такая основа может предписывать соответствующие способы. Например, план руководства субъекта ускоренно избавиться от актива для осуществления определенных деловых целей может оказаться релевантным при определении справедливой стоимости данного актива.

Преобладание оценок по справедливой стоимости

8. Оценки и раскрытия, основанные на справедливой стоимости, становятся преобладающими в основах представления финансовой отчетности. Справедливая стоимость может возникнуть и повлиять на определение финансовой отчетности многими способами, включая оценку по справедливой стоимости:
   - Определенных активов или обязательств, таких как рыночные ценные бумаги или обязательства по погашению финансовых инструментов, как обычно или периодически на основании «текущих рыночных цен».
   - Определенных компонентов капитала, например, при учете для признания, оценки и представления определенных

финансовых инструментов с характеристиками капитала, таких как облигация, конвертируемая держателем в обыкновенные акции эмитента.

- Определенных активов или обязательств, приобретенных при объединении предприятий. Например, первоначальное определение гудвила, возникающего при покупке субъекта в случае объединения предприятий обычно основано на оценке справедливой стоимости идентифицируемых приобретаемых активов и обязательств и справедливой стоимости предоставленного вознаграждения.
- Определенных активов или обязательств, скорректированных до справедливой стоимости на разовой основе. Некоторые основы представления финансовой отчетности могут потребовать использования оценки справедливой стоимости для количественного выражения корректировки актива или группы активов в рамках определения обесценения актива, например, тест на предмет обесценения гудвила, приобретенного при объединении предприятий, на основании справедливой стоимости определенного действующего субъекта или отчетной единицы, стоимость которой затем распределяется между группами активов и обязательств субъекта или единицы с целью получения подразумеваемого гудвила для сравнения с зарегистрированным гудвилом.
- Совокупные активы и обязательства. В некоторых обстоятельствах оценка класса или группы активов или обязательств требует накопления справедливой стоимости некоторых отдельных активов или обязательств в таком классе или группе. Например, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности субъекта оценка диверсифицированного кредитного портфеля может быть определена на основании справедливой стоимости

некоторых категорий кредитов, составляющих портфель.

- Информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной как дополнительная информация, но не признанной в финансовой отчетности.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 600

(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ) СПЕЦИАЛЬНЫЕ СООБРАЖЕНИЯ — АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ ОТДЕЛЬНЫХ КОМПОНЕНТОВ)

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности группы за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	
Область применения данного МСА	1-6
Дата вступления в силу	7
Цели	8
Определения	9-10
Требования	
Ответственность	11
Принятие и продолжение работы по соглашению	12-14
Общая стратегия аудита и план аудита	15-16
Знание группы, ее компонентов и их среды	17-18
Знание аудитора компонента	19-20
Существенность	21-23
Ответные действия в отношении оцененных рисков	24-31
Процесс консолидации	32-37
Последующие события	38-39

Обмен информацией с аудитором компонента 40-41

Оценка достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства 42-45

Обмен информацией с руководством группы и лицами, наделенными руководящими полномочиями в отношении группы 46-49

Документация 50

Руководство по применению и пояснительный материал

Компоненты, подлежащие аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине A1

Определения A2-A7

Ответственность A8-A9

Принятие и продолжение работы по соглашению A10-A21

Общая стратегия аудита и план аудита A22

Знание группы, ее компонентов и их среды A23-A31

Знание аудитора компонента A32-A41

Существенность A42-A46

Ответные действия в отношении оцененных рисков A47-A55

Процесс консолидации A56

Обмен информацией с аудитором компонента A57-A60

Оценка достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства A61-A63

Обмен информацией с руководством группы и лицами, наделенными руководящими полномочиями в отношении группы A64-A66

СПЕЦИАЛЬНЫЕ СООБРАЖЕНИЯ — АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ ОТДЕЛЬНЫХ КОМПОНЕНТОВ) (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Приложение 1: Пример мнения с оговоркой в случае, когда команда по проекту группы не может получить достаточного и надлежащего доказательства, на основании которого выражается мнение в отношении аудита группы (Параграф А19)

Приложение 2: Примеры аспектов, о которых команда по проекту группы должна получить представление (Параграф А23)

Приложение 3: Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности группы (Параграф А30)

Приложение 4: Примеры подтверждений аудитора компонента (Параграф А35)

Приложение 5: Обязательные и дополнительные аспекты, включаемые в письмо с инструкциями команды по проекту группы (Параграф А58)

Международный стандарт аудита (МСА) 600 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Специальные соображения – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)» следует читать вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

СПЕЦИАЛЬНЫЕ СООБРАЖЕНИЯ — АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ
(ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ ОТДЕЛЬНЫХ КОМПОНЕНТОВ)
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. Международные стандарты аудитам (МСА) применяются в отношении аудита группы. Данный МСА рассматривает специальные соображения, применяемые в отношении аудита группы, в особенности те, которые затрагивают аудиторов компонента.

2. Адаптированный в зависимости от обстоятельств данный МСА может оказаться полезным для аудитора в тех случаях, когда данный аудитор привлекает других аудиторов финансовой отчетности, которая не является финансовой отчетностью группы. Например, аудитор может привлечь другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации или инспектирования материальных основных средств, расположенных в отдаленном пункте.

3. В соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине от аудитора компонента может потребоваться выражение аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности компонента. Команда по проекту группы может принять решение об использовании аудиторского доказательства, на котором основывается аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности компонента, для обеспечения аудиторского доказательства по аудиту группы, тем не менее, требования данного МСА применяются. (См. Параграф А1)

4. В соответствии с [предлагаемым] МСА 220 (Предложенным в новой редакции) [1], партнер по проекту группы должен удостовериться в том, что лица, выполняющие соглашение по

[1] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции) «Контроль качества аудита финансовой отчетности», параграфы [13 и 14]

аудиту группы, включая аудиторов компонентов вместе обладают надлежащими способностями и компетентностью. Партнер по проекту группы также несет ответственность за руководство, надзор и выполнение соглашения по аудиту группы.

5. Партнер по проекту группы применяет требования [предлагаемого] МСА 220 (Предложенного в новой редакции) независимо от того, выполняется ли работа над финансовой информацией компонента командой по проекту группы или аудитором компонента. Данный МСА помогает партнеру по проекту группы соблюдать требованиям [предлагагемого] МСА 220 (Предложенного в новой редакции) в тех случаях, когда аудиторы компонента выполняют работу над финансовой информацией компонентов.

6. Аудиторский риск - это функция риска существенных искажений финансовой отчетности и риск того, что аудитор не обнаружит такие искажения[2]. При аудите группы этот риск включает риск того, что аудитор компонента может не обнаружить искажение в финансовой информации компонента, что может вызвать существенное искажение финансовой отчетности группы и риск того, что команда по проекту группы может не обнаружить это искажение. В данном МСА разъясняются аспекты, которые команда по проекту группы рассматривает при определении характера, сроков выполнения и масштаба своей вовлеченности в выполнение процедур по оценке риска и дальнейших аудиторских процедур, выполняемых аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов. Целью такой вовлеченности является получение достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, на основании которого можно выразить аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности группы.

---

2 [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными Стандартами Аудита», параграф [A10].

Дата вступления в силу

7. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности группы за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты.

Цели

8. Цели аудитора:

   (а) Определить, действовать ли в качестве аудитора финансовой отчетности группы;

   (б) Обеспечить открытый обмен информацией с аудиторами компонентов по вопросам определения масштаба и сроков их работы над финансовой информацией, касающейся компонентов и их результатов; и

   (в) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации, чтобы выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность группы, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Определения

9. В целях МСА следующие термины имеют указанные ниже значения:

   (а) Компонент - субъект или вид хозяйственной деятельности, по которому руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, которая должна быть включена в финансовую отчетность группы. (См. Параграфы А2-А4)

   (б) Аудитор компонента - аудитор, который, по требованию команды по проекту группы, выполняет работу над

финансовой информацией, связанной с компонентом, для аудита группы. (См. Параграф А7)

(в) Руководство компонента - руководство, отвечающее за подготовку финансовой информации компонента.

(г) Существенность компонента - уровень существенности для компонента, определенный командой по проекту группы.

(д) Группа - все компоненты, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы. У группы всегда есть более одного компонента.

(е) Аудит группы - аудит финансовой отчетности группы.

(ж) Мнение по аудиту группы – мнение по аудиту финансовой отчетности группы.

(з) Партнер по проекту группы - партнер или другое лицо в аудиторской фирме, которое отвечает за соглашение по аудиту группы и его выполнение, а также за аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности группы, который выпускается от имени фирмы. Если аудит группы проводится совместными аудиторами, совместные партнеры по проекту и их команды по проекту все вместе составляют партнера по проекту группы и команду по проекту группы. Однако, данный МСА, не рассматривает отношения между совместными аудиторами или работу, которую один совместный аудитор выполняет относительно работы другого совместного аудитора.

(и) Команда по проекту группы - партнеры, включая партнера по проекту группы, и штат, которые устанавливают общую стратегию аудита группы, поддерживают связь с аудиторами компонентов, выполняют работу по консолидации, и оценивают выводы, сделанные, исходя из аудиторского доказательства, которое используется как основа для формирования мнения относительно финансовой отчетности группы.

(к) Финансовая отчетность группы - финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одного компонента. Термин «финансовая отчетность группы» также относится к комбинированной финансовой отчетности, объединяющей финансовую информацию, подготовленную компонентами, которые не имеют материнской компании, но находятся под общим контролем.

(л) Руководство группы - руководство, отвечающее за подготовку и представление финансовой отчетности группы.

(м) Система контроля группы – система контроля, связанная с финансовой отчетностью, разработанная, внедренная и поддерживаемая руководством группы.

(н) Значительный компонент - компонент, выявленный командой по проекту группы, (i) который сам по себе является значимым с финансовой точки зрения для группы, или (ii) который, вследствие его специфического характера или обстоятельств, с большой степенью вероятности повлечет существенные риски существенных искажений финансовой отчетности группы. (См. Параграфы А5-А6)

10. Ссылка на «применимую основу представления финансовой отчетности» подразумевает основу представления финансовой отчетности, которая применяется в отношении финансовой отчетности группы. Ссылка на «процесс консолидации» включает:

(а) Признание, оценку, представление и раскрытие финансовой информации компонентов в финансовой отчетности группы посредством консолидации, пропорциональной консолидации или методу учета по долевому участию или методу учета затрат; и

(б) Объединение в комбинированной финансовой отчетности финансовой информации компонентов, которые не имеют материнской компании, но находятся под общим контролем.

Требования

Ответственность

11. Партнер по проекту группы несет ответственность за руководство, надзор и выполнение соглашения по аудиту группы в соответствии с профессиональными стандартами и требованиями регулирующих органов и законодательства, и за то, соответствует ли выпускаемый аудиторский отчет (заключение) обстоятельствам[3]. В результате аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности группы не должен ссылаться на аудитора компонента, если такая ссылка не требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами. Если такая ссылка требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами, то аудиторский отчет (заключение) должен указывать, что данная ссылка не уменьшает ответственности партнера по проекту группы или фирмы партнера по проекту группы за мнение по аудиту группы. (См. Параграфы А8-А9)

Принятие и продолжение работы по соглашению

12. При применении [предлагаемого] МСА 220 (Предложенного в новой редакции), партнер по проекту группы должен определить, разумно ли ожидать получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении процесса консолидации и финансовой информации компонентов, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы. С этой целью, команда по проекту группы должна обладать знанием группы, ее компонентов и их среды, достаточным для идентифицирования компонентов, которые, вероятнее всего, окажутся значительными компонентами. В тех случаях, когда аудиторы компонентов выполняют работу над финансовой информацией таких компонентов, партнер по проекту группы должен оценить, сможет

---

[3] [Предлагаемый] МСА 220 (Предложенный в новой редакции), параграф [14].

ли команда по проекту группы принять участие в работе аудиторов компонентов в той степени, которая необходима для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства. (См. Параграфы А10-А12)

13. Если партнер по проекту группы приходит к заключению, что:

    (а) Команда по проекту группы не сможет получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство из-за ограничений, налагаемых руководством группы; и

    (б) Возможным результатом такой неспособности будет отказ от выражения мнения по финансовой отчетности группы)[4],

    партнер по проекту группы должен:

    - В случае нового соглашения, не принимать соглашение, или, в случае продолжающегося соглашения, отказаться от соглашения; или
    - В случае, если законодательство или нормативные акты запрещают аудитору отклонять или отказываться от выполнения соглашения, выполнив аудит финансовой отчетности группы до возможной степени, отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности группы. (См. Параграфы А13-А19)

Условия соглашения

14. Партнер по проекту группы должен согласовать условия соглашения по аудиту группы в соответствии с [предлагаемым] МСА 210 (Предложенным в новой редакции)[5]. (См. Параграф А20-А21)

AUDITING

---

4 [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

5 [Предлагаемый] МСА 210 (Предложенный в новой редакции) «Согласование условий соглашений по аудиту».

Общая стратегия аудита и план аудита

15. Команда по проекту группы должна установить общую стратегию аудита группы и разработать план аудита группы в соответствии с МСА 300 (Предложенным в новой редакции)[6].

16. Партнер по проекту группы должен проверить общую стратегию аудита группы и план аудита группы. (См. Параграф А22)

Знание группы, ее компонентов и их среды

17. Аудитор должен идентифицировать и оценить риски существенных искажений на основе полученного знания субъекта и его среды[7]. Команда по проекту группы должна:

    (а) Расширить свое знание группы, ее компонентов и их среды, включая средства контроля, применимые для всей группы, которое было получено на стадиях принятия или продолжение выполнения соглашения; и

    (б) Получить представление о процессе консолидации, включая инструкции, выпущенные руководством группы для компонентов. (См. Параграфы А23-А29)

18. Команда по проекту группы должна получить представление, достаточное для:

    (а) Подтверждения или пересмотра своей первоначальной идентификации компонентов, которые, вероятнее всего, окажутся значительными; и

    (б) Оценки рисков существенных искажений финансовой отчетности группы в результате мошенничества или ошибки[8]. (См. Параграфы А30-А31)

---

6 МСА 300 (Предложенный в новой редакции) «Планирование аудита финансовой отчетности», параграфы 6-11.

7 МСА 315 (Предложенный в новой редакции) «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды».

8 МСА 315 (Предложенный в новой редакции)

Знание аудитора компонента

19. Если команда по проекту группы планирует направить аудитору компонента запрос о выполнении им работы над финансовой информацией компонента, команда по проекту группы должна получить представление о следующем: (См. Параграфы А32-А35)

    (а) Имеет ли аудитор компонента представление об этических требованиях, касающихся аудита группы и, в частности требование о независимости, и выполняет ли их. (См. Параграф А37)

    (б) Профессиональная компетентность аудитора компонента. (См. Параграф А38)

    (в) Сможет ли команда по проекту группы принять участие в работе аудитора компонента в той степени, которая необходимая для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

    (г) Осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в среде, в которой действуют регулирующие органы, осуществляющие активный надзор за деятельностью аудиторов. (См. Параграф А36)

20. Если аудитор компонента не соблюдает требования о независимости, применяемые к аудиту группы, или у команды по проекту группы есть серьезные сомнения в отношении других аспектов, перечисленных в параграфе 19 (а) - (в), команда по проекту группы должна получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении финансовой информации компонента, не направляя аудитору компонента запроса о выполнении работы над финансовой информацией данного компонента. (См. Параграфы А39-А41)

Существенность

21. Команда по проекту группы должна определить следующее: (См. Параграф А42)

(а) Уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом при разработке общей стратегии аудита группы.

(б) При специфических обстоятельствах группы, существуют ли определенные классы операций, сальдо счетов или раскрытия в финансовой отчетности группы, для которых искажения сумм меньше уровня существенности, определенной для финансовой отчетности группы в целом, могут, в соответствии с обоснованными ожиданиямиь, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы. В таких случаях команда по проекту группы должна определить уровни существенности, которые будут применяться к указанным определенным классам операций, сальдо счетов или раскрытиям.

(в) Существенность компонента для тех компонентов, чьи аудиторы будут проводить аудит или обзор в целях аудита группы. Для того, чтобы снизить риск того, что совокупность обнаруженных и необнаруженных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности, определенный для финансовой отчетности группы в целом, существенность компонента должна быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом. (См. Параграфы А43-А44)

(г) Порог, выше которого искажения не могут расцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы. (См. Параграф А45)

22. В тех случаях, когда аудиторы компонентов выполняют аудит в целях аудита группы, команда по проекту группы должна оценить надлежащий характер суммы или сумм ниже уровня существенности компонента (и суммы или сумм ниже уровня существенности для определенных классов операций, сальдо счетов или раскрытий, если применимо), определенного в целях

оценки рисков существенных искажений и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне компонента. (См. Параграф А46)

23. Если компонент подлежит аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине, а команда по проекту группы принимает решение использовать результаты такого аудита, чтобы обеспечить аудиторское доказательство для аудита группы, команда по проекту группы должна определить, соответствуют ли требованиям данного МСА:

    (а) уровень существенности, установленный для финансовой отчетности компонента в целом; и

    (б) меньшие суммы, определенные в целях оценки рисков существенных искажений и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне компонента.

Действия аудитора в ответ на оцененные риски

24. Аудитор обязан разработать и осуществить надлежащие ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений финансовой отчетности[9]. Команда по проекту группы должна определить тип работы, которая будет выполняться командой по проекту группы или аудиторами компонентов от ее имени в отношении финансовой информации компонентов (см. параграфы 26-29). Команда по проекту группы должна также определить характер, сроки выполнения и масштаб своего участия в работе аудиторов компонентов (см. параграфы 30-31).

25. Если характер, сроки выполнения и масштаб работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации или финансовой информации компонентов, основаны на ожидании того, что система контроля группы функционирует эффективно или в том

9 МСА 330 (Предложенный в новой редакции) «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

случае, когда одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство на уровне утверждений, команда по проекту группы должна протестировать или потребовать, чтобы аудитор компонента протестировал эффективность функционирования указанных средств контроля.

Определение типа работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонентов

Значительные компоненты

26. В отношении компонента, который сам по себе является значимым для группы с финансовой точки зрения, команда по проекту группы или аудитор компонента от ее имени, должен провести аудит финансовой информации компонента, применяя существенность компонента.

27. В отношении компонента, который является значимым потому, что он может представлять значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своего специфического характера или обстоятельств, команда по проекту группы или аудитор компонента от ее имени, должен выполнить одно или несколько следующих действий:

    (а) Аудит финансовой информации компонента, применяя существенность компонента.

    (б) Аудит одного или нескольких сальдо счетов, классов операций или раскрытий, касающихся вероятных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. (См. Параграф А48)

    (в) Указанные аудиторские процедуры, касающиеся вероятных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. (См. Параграф А49)

Компоненты, не являющиеся значительными компонентами

28. В отношении компонентов, не являющихся значительными компонентами, команда по проекту группы должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы. (См. Параграф A50)

29. Если команда по проекту группы считает, что достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы, не будет получено:

    (а) По результатам работы, выполненной в отношении финансовой информации значительных компонентов;

    (б) По результатам работы, выполненной в отношении системы контроля группы и процесса консолидации; и

    (в) По результатам аналитических процедур, выполненных на уровне группы,

    команда по проекту группы должна выбрать компоненты, не являющиеся значительными компонентами, и выполнить или потребовать от аудитора компонента выполения одного или нескольких из следующих действий в отношении финансовой информации отдельных отобранных компонентов: (См. Параграфы A51-A53)

    - Аудит финансовой информации компонента, применяя существенность компонента.
    - Аудит одного или нескольких сальдо счетов, классов операций или раскрытий.
    - Обзор финансовой информации компонента, применяя существенность компонента.
    - Указанные процедуры.

    Команда по проекту группы должна менять свой выбор компонентов с течением времени.

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (См. Параграфы А54-А55)

Значительные компоненты - оценка рисков

30. Если аудитор компонента выполняет аудит финансовой информации значимого компонента, команда по проекту группы должна участвовать в оценке рисков аудитором компонента, чтобы идентифицировать значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Характер, сроки выполнения и масштаб такого участия зависят от знания аудитора компонента командой по проекту группы, но как минимум должны включать:

    (а) Обсуждение с аудитором компонента или руководством компонента тех видов деятельности компонента, которые являются значительными для группы;

    (б) Обсуждение с аудитором компонента чувствительности компонента к существенному искажению финансовой информации в результате мошенничества или ошибки; и

    (с) Ознакомление аудитора компонента с документацией о идентифицированных значительных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы. Такая документация может быть в форме меморандума, который отражает заключение аудитора компонента в отношении идентифицированных значительных рисков.

Идентифицированные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы - дальнейшие аудиторские процедуры

31. Если были идентифицированы значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы у компонента, в отношении которого аудитор компонента выполняет работу, команда по проекту группы должна оценить надлежащий характер дальнейших аудиторских процедур, которые будут выполнены, в ответ на идентифицированные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. На основании своего знания аудитора компонента, команда по проекту группы должна

определить, необходимо ли принимать участие в дальнейших аудиторских процедурах.

Процесс консолидации

32. В соответствии с параграфом 17, команда по проекту группы получает представление о средствах контроля, применяемых в масштабах группы, и процессе консолидации, включая инструкции, предоставляемые руководством группы для компонентов. В соответствии с параграфом 25, команда по проекту группы, или аудитор компонента по требованию команды по проекту группы, тестирует эффективность функционирования средств контроля, применяемых в масштабах группы, если характер, сроки выполнения и масштаб работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации, основаны на ожидании того, что система контроля группы функционируют эффективно или в том случае, когда одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство на уровне утверждений.

33. Команда по проекту группы должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенных искажений финансовой отчетности группы, которые возникают в связи с процессом консолидации. Они должны включать оценку того, все ли компоненты были включены в финансовую отчетность группы.

34. Команда по проекту группы должна оценить надлежащий характер, полноту и точность консолидационных корректировок и реклассификаций и проверить, существуют ли какие-либо факторы риска мошенничества или показатели возможной предвзятости руководства субъекта. (См. Параграф А56)

35. Если финансовая информация компонента была подготовлена не в соответствии с той же самой учетной политикой, которая применялась при одготовке финансовой отчетности группы,

команда по проекту группы должна проверить, была ли финансовая информация данного компонента должным образом скорректирована в целях подготовки и представления финансовой отчетности группы.

36. Команда по проекту группы должна определить, является ли финансовая информация, идентифицированная в коммуникации аудитора компонента (см. параграф 41(в)), финансовой информацией, которая включена в финансовую отчетность группы.

37. Если финансовая отчетность группы включает финансовую отчетность компонента с финансовыми отчетами на дату окончания периода, которая отличается от даты отчетов группы, то команда по проекту группы должна проверить, были ли сделаны надлежащие корректировки данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Последующие события

38. Если команда по проекту группы или аудиторы компонента проводят аудит финансовой информации компонентов, команда по проекту группы или аудиторы компонента должны выполнить процедуры, разработанные для идентифицирования у данных компонентов событий, которые происходят в период между датами финансовой информации компонентов и датой аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности группы, и которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы.

39. Если аудиторы компонента выполняют работу, не являющуюся аудитом финансовой информации компонентов, команда по проекту группы должна направить аудиторам компонентов запрос о соответствующем уведомлении команды по проекту группы в случае, если они узнают о последующих событиях, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы.

Обмен информацией с аудитором компонента

40. Команда по проекту группы должна своевременно сообщать о своих требованиях аудитору компонента. В таких сообщениях должна указываться работа, которая должна быть выполнена, использование результатов данной работы, а также форма и содержание коммуникации аудитора компонента с командой по проекту группы. (См. Параграфы A57, A58, A60). Они также должны включать следующее:

    (а) Требование к аудитору компонента, знающего в каком контексте будут использоваться командой по проекту группы результаты работы аудитора компонента, подтвердить, что аудитор компонента будет сотрудничать с командой по проекту группы. (См. Параграф A59)

    (б) Требования этики, касающиеся аудита группы и, в частности, требования о независимости.

    (в) В случае аудита или обзора финансовой информации компонента, существенность компонента (и сумму или суммы ниже уровня существенности для определенных классов операций, сальдо счетов или раскрытий, если применимо) и порог, выше которого искажения не могут расцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы.

    (г) Идентифицированные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате мошенничества или ошибки, которые относятся к работе аудитора компонента. Команда по проекту группы должна потребовать от аудитора компонента своевременно сообщать о любых других идентифицированных значительных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы в результате мошенничества или ошибки, у компонента, а также действия аудитора компонента в ответ на такие риски.

(д) Список связанных сторон, подготовленный руководством группы, и любых других связанных сторон, о которых известно команде по проекту группы. Команда по проекту группы должна потребовать от аудитора компонента своевременно сообщать о связанных сторонах, ранее неидентифицированных руководством группы или командой по проекту группы. Команда по проекту группы должна определить, следует ли идентифицировать такие дополнительные связанные стороны для других аудиторов компонентов.

41. Команда по проекту группы должна потребовать от аудитора компонента сообщать о вопросах, имеющих отношение к заключению команды по проекту группы в отношении аудита группы. Такие сообщения должны указывать: (См. Параграф А60)

(а) Соблюдал ли аудитор компонента требования этики, касающиеся аудита группы, включая требования о независимости и профессиональной компетентности;

(б) Соблюдал ли аудитор компонента требования, предъявляемые командой по проекту группы;

(в) Определение финансовой информации компонента, по которой аудитор компонента готовит отчетность;

(г) Информацию о случаях несоблюдения требований законодательства или нормативных актов, которые могут вызвать существенные искажения финансовой отчетности группы;

(д) Список неисправленных искажений финансовой информации компонента (такой список не должен включать искажения ниже порога, установленного для явно несущественных искажений, о которых сообщает команда по проекту группы (см. параграф 40(с));

(е) Показатели возможной предвзятости руководства субъекта;

(ж) Описание любых идентифицированных существенных недостатков в системе внутреннего контроля финансовой отчетности на уровне компонента;

(з) Другие значительные вопросы, о которых аудитор компонента сообщил или должен сообщить лицам компонента, наделенным руководящими полномочиями, включая мошенничество или подозреваемое мошенничество с участием руководства компонента, сотрудников, осуществляющих значительные функции в системе внутреннего контроля на уровне компонента, или других лиц, в тех случаях, когда мошенничество привело к существенному искажению финансовой информации компонента;

(и) Любые другие вопросы, которые могут иметь отношение к аудиту группы или которые аудитор компонента желает довести до сведения команды по проекту группы, включая исключения, отмеченные в письменных представлениях, которые аудитор компонента потребовал от руководства компонента; и

(к) Общие результаты, заключения или мнение аудитора компонента.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства

Оценка сообщений от аудитора компонента и адекватность их работы

42. Команда по проекту группы должна оценить сообщения аудитора компонента (см. параграф 41). Команда по проекту группы должна:

(а) Обсудить значительные вопросы, возникающие при такой оценке, с аудитором компонента, руководством компонента

или руководством группы, в зависимости от обстоятельств; и

(б) Определить, необходимо ли знакомиться с прочей соответствующей аудиторской документацией аудитора компонента. (См. Параграф А61)

43. Если команда по проекту группы приходит к заключению, что работа аудитора компонента недостаточна, то команда по проекту группы должна определить, какие дополнительные процедуры должны быть выполнены и должны ли они быть выполнены аудитором компонента или командой по проекту группы.

Достаточность и надлежащий характер аудиторского доказательства

44. Аудитор обязан получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он выражает мнение об аудите[10]. Команда по проекту группы должна определить, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в результате выполнения аудиторских процедур в отношении процесса консолидации и работы, выполненной командой по проекту группы и аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы. (См. Параграф А62)

45. Партнер по проекту группы должен оценить влияние на мнение по аудиту группы любых неисправленных искажений (идентифицированных командой по проекту группы или сообщенных аудиторами компонентов) и любых случаев невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства. (См. Параграф А63)

---

[10] [Предлагаемый] МСА 200 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [19].

Обмен информацией с руководством группы и лицами группы, наделенными руководящими полномочиями

Обмен информацией с руководством группы

46. Команда по проекту группы должна своевременно и на соответствующем уровне ответственности ставить руководство группы в известность о:

    (а) Существенных недостатках в разработке или эффективности функционирования системы контроля группы;

    (б) Существенных недостатках, которые команда по проекту группы идентифицировала в средствах внутреннего контроля компонентов и считает значимыми для группы; и

    (в) Существенных недостатках, которые аудиторы компонентов идентифицировали в средствах внутреннего контроля компонентов и сообщили о них команде по проекту группы, и которые команда по проекту группы считает значимыми для группы.

47. Если было идентифицировано мошенничество командой по проекту группы или о нем сообщил аудитор компонента (см. параграф 41(з)), или информация указывает на возможное существование мошенничества, команда по проекту группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня с целью информирования лиц, несущих основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества в отношении вопросов, имеющих отношение к их обязанностям. (См. Параграф А64)

48. В соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине от аудитора компонента может потребоваться выражение аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности компонента. В этом случае, команда по проекту группы должна потребовать от руководства группы информировать руководство компонента о любых вопросах, о которых стало известно команде по проекту группы и которые могут оказаться

значительными для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать. Если руководство группы отказывается сообщить о данных вопросах руководству компонента, то команда по проекту группы должна обсудить данные вопросы с лицами группы, наделенными руководящими полномочиями. Если вопросы остаются нерешенными, то команда по проекту группы, в соответствии с юридическими и профессиональными требованиями о конфиденциальности, должна решить, рекомендовать ли аудитору компонента не выпускать аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности компонента до тех пор, пока вопросы не будут решены. (См. Параграф А65)

Обмен информацией с лицами группы, наделенными руководящими полномочиями

49. Команда по проекту группы должна сообщать о следующих вопросах лицам группы, наделенным руководящими полномочиями, в дополнение к вопросам, требуемым в соответствии с МСА 260 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции)[11] и другими МСА: (См. Параграф А66)

    (а) Обзор типа работы, которая должна выполняться в отношении финансовой информации компонентов.

    (б) Обзор характера запланированного участия команды по проекту группы в работе, которая должна выполняться аудиторами компонента в отношении финансовой информации значительных компонентов.

    (в) Случаи, когда оценка работы аудитора компонента, сделанная командой по проекту группы, вызывала беспокойство о качестве работы данного аудитора.

---

[11] МСА 260 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями».

(г) Любые ограничения аудита группы, например, когда доступ команды по проекту группы к информации мог быть ограничен.

(д) Мошенничество или подозреваемое мошенничество с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, осуществляющих значительные функции в отношении системы контроля группы, или других лиц в тех слуячаях, когда мошенничество привело к существенному искажению финансовой отчетности группы.

Документация

50. При соблюдении требований, предъявляемых к документации в МСА 230 (Предложенном в новой редакции)[12] и других МСА команда по проекту группы должна также здокументировать следующее:

(а) Анализ компонентов, указывая те, которые являются значительными, и тип работы, выполненной в отношении финансовой информации компонентов.

(б) Характер, сроки выполнения и масштаб участия команды по проекту группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении значительных компонентов, включая, где это применимо, обзор командой по проекту группы соответствующих частей аудиторской документации аудиторов компонентов и заключений по ним.

(в) Письменный обмен информацией между командой по проекту группы и аудиторами компонента в отношении требований команды по проекту группы.

***

[12] МСА 230 (Предложенный в новой редакции) «Аудиторская документация».

Руководство по применению и пояснительный материал

Компоненты, подлежащие аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине (См. Параграф 3)

A1. Факторы, которые могут повлиять на решение команды по проекту группы о том, использовать ли результаты аудита, проводимого в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине, для обеспечения аудиторского доказательства для аудита группы, включают следующее:

- Различия между основой представления финансовой отчетности, применяемой при подготовке финансовой отчетности компонента, и основой, применяемой при подготовке финансовой отчетности группы.
- Различия между стандартами аудита и другими стандартами, применяемыми аудитором компонента, и стандартами, применяемыми при аудите финансовой отчетности группы.
- Вопрос о том, будет ли завершен аудит финансовой отчетности компонента вовремя, чтобы выполнить график отчетности по группе.

Определения

Компонент (См. Параграф 9(а))

A2. Структура группы влияет на то, как идентифицируются компоненты. Например, система финансовой отчетности группы может быть основана на организационной структуре, которая предусматривает подготовку финансовой информации материнской компанией и одной или несколькими дочерними компаниями, совместными предприятиями или объектами инвестирования, учитываемыми по методу долевого участия или по методу учета затрат; головным офисом и одним или несколькими подразделениями или филиалами; или комбинацией и тех и других. Некоторые группы, однако, могут организовать свою систему финансовой отчетности по функциям, процессам,

продукции или услугам (или группам продукции или услуг), или по географическим местоположениям. В этих случаях субъект или вид деловой деятельности, по которому руководство группы или компонента готовит финансовую информацию, которая включается в финансовую отчетность группы, может быть функцией, процессом, продукцией или услугами (или группой продукции или услуг), или географическим местоположением.

A3. Могут существовать различные уровни компонентов в пределах одной системы финансовой отчетности группы, в этом случае более целесообразным может оказаться идентифицирование компонентов на определенных уровнях суммирования, а не индивидуально.

A4. Компоненты, объединенные на определенном уровне, могут представлять собой компонент в целях аудита группы; однако, такой компонент может также подготавливать финансовую отчетность группы, которая включает финансовую информацию компонентов, которые она охватывает (то есть, подгруппа). Следовательно, данный МСА может применяться различными партнерами и командами по проекту группы для различных подгрупп в пределах большей группы.

Значительный компонент (См. Параграф 9(н))

A5. Обычно при увеличении индивидуальной финансовой значимости компонента увеличиваются риски существенных искажений финансовой отчетности группы. Команда по проекту группы может применить процентное соотношение к выбранному ориентиру, чтобы облегчить идентифицирование компонентов, которые имеют индивидуальную финансовую значимость. Установление ориентира и определение процентного соотношения, которое будет применяться к нему, подразумевает использование профессионального суждения. В зависимости от характера и обстоятельств группы, соответствующие ориентиры могут включать активы, обязательства, денежные потоки, прибыль или обороты группы. Например, команда по проекту группы может

посчитать, что компоненты, превышающие 15 % ориентира, являются значительными компонентами. Однако, более высокий или более низкий процент может считаться надлежащим в зависимости от обстоятельств.

A6. Команда по проекту группы может также идентифицировать компонент, который вероятнее всего, включает значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своего специфического характера или обстоятельств (то есть, риски, которые требуют специального аудиторского рассмотрения [13]). Например, компонент может нести ответственность за торговлю иностранной валютой и таким образом подвергать группу значительному риску существенного искажения, даже при том, что данный компонент не имеет иной индивидуальной финансовой значимости для группы.

Аудитор компонента (См. Параграф 9(б))

A7. Член команды по проекту группы может выполнить работу в отношении финансовой информации компонента для аудита группы по требованию команды по проекту группы. В таких случаях такой член команды по проекту также является аудитором компонента.

Ответственность (См. Параграф 11)

A8. Хотя аудиторы компонентов могут выполнять работу в отношении финансовой информации компонентов для аудита группы и в таком качестве также несут ответственность за их общие результаты, заключения или мнения, партнер по проекту группы или фирма партнера по проекту группы несет ответственность за мнение по аудиту группы.

A9. Если мнение по аудиту группы модифицируется по той причине, что команда по проекту группы не смогла получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении финансовой

---

[13] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграфы 26-28.

информации одного или нескольких компонентов, параграф, представляющий Основание для модификации в аудиторском отчете (заключении) по финансовой отчетности группы, описывает причины такой неспособности, не ссылаясь на аудитора компонента, только если такая ссылка не требуется для адекватного объяснения обстоятельств[14].

Принятие и продолжение работы по соглашению

Получение представления на стадии принятия или продолжения (См. Параграф 12)

A10. В случае нового соглашения знание группы, ее компонентов и их среды командой по проекту группы может быть получено из:

- Информации, предоставленной руководством группы;
- Обмена информацией с руководством группы; и
- Где применимо, обмена информацией с предыдущей командой по проекту группы, руководством компонента, или аудиторами компонента.

A11. Знание, полученное командой по проекту группы, может включать следующие аспекты:

- Структуру группы, включая юридическую и организационную структуры (то есть то, как организована система финансовой отчетности группы).
- Виды деловой деятельности компонентов, которые являются значительными для группы, включая отраслевую и регулирующую, экономическую и политическую среду, в которой осуществляются указанные виды деятельности.
- Использование обслуживающих организаций, включая центры коллективного обслуживания.

AUDITING

[14] [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [22].

- Описание системы контроля группы.
- Сложность процесса консолидации.
- Будут ли аудиторы компонентов, не являющиеся членами фирмы или сети партнера по проекту группы, выполнять работу в отношении финансовой информации любого из компонентов, и обоснование руководством группы назначения нескольких аудиторов.
- Команда по проекту группы:
  - Будет ли она иметь неограниченный доступ к лицам группы, наделенным руководящими полномочиями, руководству группы, лицам компонента, наделенным руководящими полномочиями, руководству компонента, информации компонента и аудиторам компонента (включая соответствующую аудиторскую документацию, которая требуется команде по проекту группы); и
  - Сможет ли она выполнить необходимую работу в отношении финансовой информации компонентов.

A12. В случае продолжающегося соглашения на способность команды по проекту группы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство могут повлиять значительные изменения, например:

- Изменения в структуре группы (например, приобретения, выбытия, реорганизации или изменения в том, как организована система финансовой отчетности группы).
- Изменения в видах деловой деятельности компонентов, которые являются значительными для группы.
- Изменения в составе лиц группы, наделенных руководящими полномочиями, руководства группы, или ключевого руководства значительных компонентов.

- Сомнения, которые команда по проекту группы испытывает в отношении порядочности и компетентности руководства группы или компонента.
- Изменения в системе контроля группы.
- Изменения в применимой основе представления финансовой отчетности.

Ожидания в отношении получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства (См. Параграф 13)

A13. Группа может состоять только из компонентов, которые не расцениваются как значительные компоненты. В этом случае партнер по проекту группы может обоснованно ожидать получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы, если команда по проекту группы сможет:

(а) Выполнить работу в отношении финансовой информации некоторых из данных компонентов; и

(б) Принять участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении финансовой информации других компонентов в той степени, которая необходима для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Доступ к информации (См. Параграф 13)

A14. Доступ команды по проекту группы к информации может быть ограничен обстоятельствами, которые не могут быть преодолены руководством группы, например, законами, касающимися конфиденциальности и неприкосновенности данных, или отказом аудитора компонента предоставить доступ к соответствующей аудиторской документации, требуемой командой по проекту группы. Доступ также может быть ограничен руководством группы.

A15. Если доступ к информации ограничен обстоятельствами, команда по проекту группы все же может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство; однако, это менее вероятно, так как значимость компонента увеличивается. Например, команда по проекту группы может не иметь доступа к лицам, наделенным руководящими полномочиями, руководству или аудитору (включая соответствующую аудиторскую документацию, требуемую командой по проекту группы) компонента, который учитывается по методу долевого участия. Если компонент не является значительным компонентом, а команда по проекту группы имеет полный комплект финансовой отчетности компонента, включая аудиторский отчет (заключение) по ней, а также имеет доступ к информации, имеющейся у руководства группы в отношении данного компонента, команда по проекту группы может прийти к заключению, что эта информация является достаточным и надлежащим аудиторским доказательством в отношении данного компонента. Однако, если компонент является значительным компонентом, команда по проекту группы не сможет выполнить требования данного МСА, релевантные в обстоятельствах аудита группы. Например, команда по проекту группы не сможет выполнить требование, предусмотренное в параграфах 30-31, об участии в работе аудитора компонента. Следовательно, команда по проекту группы, не сможет получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении данного компонента. Последствия неспособности команды по проекту группы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство рассматриваются в [предлагаемом] МСА 705 (Пересмотренном и предложенном в новой редакции).

A16. Команда по проекту группы не сможет получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, если руководство группы ограничит доступ команды по проекту группы или аудитора компонента к информации значимого компонента.

A17. Хотя команда по проекту группы может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, если такое ограничение относится к компоненту, который расценивается как незначительный компонент, причина такого ограничения может повлиять на мнение по аудиту группы. Например, оно может повлиять на надежность ответов руководства группы на запросы команды по проекту группы и представления руководства группы, предоставленные команде по проекту группы.

A18. Законодательство или нормативные акты могут запрещать партнеру по проекту группы отклонять или отказываться от выполнения соглашения. Например, в некоторых юрисдикциях аудитор назначается на определенный период времени и ему запрещается отказываться от выполнения соглашения до конца данного периода. Кроме того, в государственном секторе для аудитора не предусматривается выбор отклонения или отказа от соглашения в силу характера мандата или соображений общественного интереса. В таком случае данный МСА все же применятся в отношении аудита группы, а последствия неспособности команды по проекту группы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство рассматриваются в [предлагаемом] МСА 705 (Пересмотренном и предложенном в новой редакции).

A19. В Приложении 1 приводится пример аудиторского отчета (заключения), содержащего мнение с оговоркой на основании неспособности команды по проекту группы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении значимого компонента, учитываемого по методу долевого участия, но в тех случаях, когда, в соответствии с суждением команды по проекту группы, последствия являются существенными, но не всеобъемлющими.

Условия соглашения (См. Параграф 14)

A20. Условия соглашения определяют применимую основу представления финансовой отчетности[15]. Дополнительные аспекты могут быть включены в условия соглашения по аудиту группы, такие как факт того, что:

- Обмен информацией между командой по проекту группы и аудиторами компонентов должен быть неограниченным до степени, предусмотренной законодательством или нормативными актами;
- Важные сообщения, передаваемые между аудиторами компонентов, лицами компонента, наделенными руководящими полномочиями, и руководством компонента, включая сообщения о существенных недостатках в системе внутреннего контроля, должен быть также переданы команде по проекту группы;
- Важные сообщения, передаваемые между регулирующими органами и компонентами, которые имеют отношение к вопросам финансовой отчетности, должны передаваться команде по проекту группы; и
- В той степени, в которой команда по проекту группы считает это необходимым, следует разрешить:
  - Доступ к информации компонента, лицам компонентов, наделенным руководящими полномочиями, руководству компонента и аудиторам компонентов (включая соответствующую аудиторскую документацию, требуемую командой по проекту группы); и
  - Выполнить работу или потребовать от аудитора компонента выполнения работы в отношении финансовой информации компонентов.

---

15 [Предлагаемый] МСА 210 (Предложенный в новой редакции), параграф [8].

A21. Ограничения, вводимые в отношении:

- доступа команды по проекту группы к информации компонента, лицам компонентов, наделенным руководящими полномочиями, руководству компонента или аудиторам компонентов (включая соответствующую аудиторскую документацию, требуемую командой по проекту группы); или
- работы, которая должна выполняться в отношении финансовой информации компонентов,

после принятия соглашения по аудиту группы партнером по проекту группы, подразумевают неспособность получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, что может повлиять на мнение по аудиту группы. В исключительных обстоятельствах это может даже привести к отказу от выполнения соглашения, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

Общая стратегия аудита и план аудита (См. Параграф 16)

A22. Обзор партнером по проекту группы общей стратегии и плана аудита группы является важной частью выполнения партнером по проекту группы своих обязательств по руководству за соглашением по аудиту группы.

Знание группы, ее компонентов и их среды

Вопросы, в отношении которых команда по проекту группы должна получить представление (См. Параграф 17)

A23. МСА 315 (Предложенный в новой редакции) предоставляет руководство по вопросам, которые аудитор может рассмотреть при получении представления об отрасли, регулирующих и других внешних факторах, которые влияют на субъект, включая применимую основу представления финансовой отчетности; характер субъекта; цели и стратегии и соответствующие предпринимательские риски; а также оценку и обзор финансовых

результатов деятельности субъекта[16]. Приложение 2 данного МСА содержит руководство по вопросам, специфичным для группы, включая процесс консолидации.

Инструкции, предоставляемые руководством группы для компонентов (См. Параграф 17)

A24. В целях достижения единообразия и сопоставимости финансовой информации, руководство группы обычно выпускает инструкции для компонентов. Такие инструкции определяют требования к финансовой информации компонентов, которая будет включена в финансовую отчетность группы, и часто включают руководства по процедурам финансовой отчетности и пакет отчетности. Пакет отчетности обычно состоит из стандартных форм предоставления финансовой информации для включения в финансовую отчетность группы. Пакеты отчетности, однако, обычно не принимают форму полной финансовой отчетности, подготовленной и представленной в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

A25. Инструкции обычно включают:

- Учетную политику, которая должна применяться;
- Установленные законом и иные требования к раскрытиям, применимые к финансовой отчетности группы, включая:
  - Определение и отчетность по сегментам;
  - Отношения и операции со связанными сторонами;
  - Операции внутри группы и нереализованная прибыль;
  - Сальдо счетов внутри группы; и
- График предоставления отчетности.

[16] МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграфы A15-A37.

A26. Получение представления команды по проекту группы об инструкциях может включать следующее:

- Ясность и практичность инструкций для заполнения пакета отчетности.
- Инструкции:
  - Должным ли образом они описывают характеристики применимой основы представления финансовой отчетности;
  - Предусматривают ли они раскрытия, достаточные для выполнения требований применимой основы представления финансовой отчетности, например, раскрытия отношений и операций со связанными сторонами и информация по сегментам;
  - Предусматривают ли они идентификацию консолидационных корректировок, например, операции внутри группы и нереализованная прибыль, и сальдо счетов внутри группы; и
  - Предусматривают ли они утверждение финансовой информации руководством компонента.

Мошенничество (См. Параграф 17)

A27. Аудитор обязан идентифицировать и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества и разработать и выполнить надлежащие действия в ответ на оцененные риски [17]. Информация, используемая для идентифицирования рисков существенных искажений финансовой отчетности группы в результате мошенничества, может включать следующее:

AUDITING

[17] МСА 240 (Предложенный в новой редакции) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности»

- Оценку руководством группы рисков того, что финансовая отчетность группы может быть существенно искажена в результате мошенничества.
- Процесс, осуществляемый руководством группы для идентифицирования и выполнения действий в ответ на риски мошенничества в группе, включая любые специфические риски мошенничества, идентифицированные руководством группы, или сальдо счетов, классы операций или раскрытия, в отношении которых риск мошенничества вероятен.
- Существуют ли определенные компоненты, в отношении которых риск мошенничества вероятен.
- Как лица группы, наделенные руководящими полномочиями, проверяют процессы, осуществляемые руководством группы для идентифицирования и выполнения действий в ответ на риски мошенничества в группе, и средства контроля, которые руководство группы установило для смягчения этих рисков.
- Ответы лиц группы, наделенных руководящими полномочиями, руководства группы, службы внутреннего аудита (и если считается целесообразным, ответы руководства компонента, аудиторов компонента и других лиц) на запрос команды по проекту группы о том, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, влияющего на компонент или группу.

Обсуждение среди участников команды по проекту группы и аудиторов компонента вопросов, касающихся рисков существенных искажений финансовой отчетности группы, включая риски мошенничества (См. Параграф 17)

A28. Ключевые члены команды по проекту обязаны обсудить чувствительность субъекта к существенному искажению

финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки, особенно подчеркивая риски в результате мошенничества. При аудите группы в обсуждении таких вопросов также могут участвовать аудиторы компонентов[18]. На решение партнера по проекту группы о том, кого включать в обсуждения, как и когда их проводить, их масштабы, влияют такие факторы, как предыдущий опыт группы.

A29. Обсуждения предоставляют возможность:

- Поделиться знаниями о компонентах и их среде, включая систему контроля группы.
- Обменяться информацией о предпринимательских рисках компонентов или группы.
- Обменяться мыслями о том, как и в каких случаях финансовая отчетность группы может быть чувствительной к существенному искажению в результате мошенничества или ошибки, как руководство группы и руководство компонента могут совершить и скрыть мошенническую финансовую отчетность, и как активы компонентов могут быть незаконно присвоены.
- Идентифицировать методы, используемые руководством группы или компонента, которые могут быть предвзятыми или предназначены для управления доходами, что может привести к мошеннической финансовой отчетности, например, методы признания дохода, несоответствующие применимой основе представления финансовой отчетности.
- Рассмотреть известные внешние и внутренние факторы, влияющие на группу, которые могут сподвигнуть или заставить руководство группы, руководство компонента или другие лица совершить мошеннические действия,

[18] МСА 240 (Предложенный в новой редакции), параграф 15, и МСА 315 (Предложенный в новой редакции), параграф 10.

обеспечить возможность для совершения мошеннических действий или будут указывать на культуру или среду, которая позволяет руководству группы, руководству компонента или другим лицам обосновывать мошеннические действия.

- Рассмотреть риск того, что руководство группы или компонента может проигнорировать средства контроля.
- Выяснить, используется ли единообразная учетная политика для подготовки финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы и если нет, как различия в учетной политике выявляются и корректируются (если требуется в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности).
- Обсудить факты мошенничества, выявленные в компонентах, или информацию, которая указывает на существование фактов мошенничества у компонента.
- Обменяться информацией, которая может указывать на факты несоблюдения требований национального законодательства или нормативных актов, например, взяточничество и ненадлежащая практика трансфертного ценообразования.

Факторы риска (См. Параграф 18)

A30. В Приложении 3 представлены примеры условий или событий, которые, по отдельности или вместе, могут указывать на риски существенных искажений финансовой отчетности группы, включая риски искажений в результате мошенничества.

*Оценка риска (*См. Параграф 18)

A31. Оценка командой по проекту группы на уровне группы рисков существенных искажений финансовой отчетности группы основывается на такой информации, как например:

- Информация, полученная из знания группы, ее компонентов и их среды, а также процесса консолидации, включая аудиторское доказательство, полученное при оценке проекта и осуществления системы контроля группы, и средств контроля, которые относятся к консолидации.
- Информация, полученная от аудиторов компонентов.

Знание аудитора компонента (См. Параграфы 19-20)

A32. Команда по проекту группы получает представление об аудиторе компонента только, когда она планирует направить запрос аудитору компонента о выполнении работы в отношении финансовой информации компонента для аудита группы. Например, не потребуется получение представления об аудиторах тех компонентов, в отношении которых команда по проекту группы планирует выполнить лишь аналитические процедуры на уровне группы.

Процедуры команды по проекту группы по получению представления об аудиторе компонента и источников аудиторского доказательства (См. Параграф 19)

A33. Характер, сроки выполнения и масштаб процедур команды по проекту группы, направленных на получение представления об аудиторе компонента зависят от таких факторов, как предыдущий опыт с аудитором компонента или знание его и степень, в которой команда по проекту группы и аудитор компонента применяют общие положения политики и процедуры, например:

- Имеют ли команда по проекту группы и аудитор компонента:
  - Общую политику и процедуры по выполнению работы (например, методологию аудита);
  - Общую политику и процедуры контроля качества; или
  - Общую политику и процедуры мониторинга.

- Согласованность или схожесть:
  - Законодательства и нормативных актов или правовой системы;
  - Профессионального надзора, дисциплины и обеспечения внешнего контроля;
  - Образования и обучения;
  - Профессиональных организаций и стандартов;
  - Языка и культуры.

A34. Эти факторы взаимодействуют и не являются взаимоисключающими. Например, масштаб процедур команды по проекту группы по получению представления об аудиторе компонента А, который последовательно применяет общие средства контроля качества и политику и процедуры мониторинга, а также общую методологию аудита или действует в той же юрисдикции, что и партнер по проекту группы, может быть меньше масштаба процедур команды по проекту группы по получению представления об аудиторе компонента Б, который не применяет последовательно общие средства контроля качества и политику и процедуры мониторинга, а также общую методологию аудита или действует в иностранной юрисдикции. Характер процедур, выполняемых в отношении аудиторов компонентов А и Б, также может быть разным.

A35. Команда по проекту группы может получить знание аудитора компонента разными способами. На первом году участия аудитора компонента команда по проекту группы может, например:

- Оценить результаты работы системы мониторинга контроля качества в тех случаях, когда команда по проекту группы и аудитор компонента принадлежат одной фирме или сети,

которая функционирует на основании общей политики и процедур мониторинга и соответствует им[19];

- Нанести визит аудитору компонента, чтобы обсудить аспекты, изложенные в параграфе 19 (а) - (в);
- Потребовать от аудитора компонента подтвердить те аспекты, которые представлены в параграфе 19 (а) - (в) в письменной форме. Приложение 4 содержит пример письменных подтверждений от аудитора компонента;
- Потребовать от аудитора компонента заполнить вопросники, подготовленные в отношении аспектов, представленных в параграфе 19 (а) - (в);
- Обсудить аудитора компонента с коллегами по фирме партнера по проекту группы или с уважаемым третьим лицом, который имеет представление об аудиторе компонента; или
- Получить подтверждения от профессиональной организации или организаций, к которым относится аудитор компонента, от органов, лицензирующих аудитора компонента, или других третьих лиц.

В последующие годы, знание аудитора компонента может быть основано на предыдущем опыте работы команды по проекту группы с аудитором компонента. Команда по проекту группы может направить аудитору компонента запрос о подтверждении того, изменилось ли что-нибудь в тех аспектах, которые перечислены в параграфе 19 (а) - (в) по сравнению с предыдущим годом.

A36. Если независимые органы надзора предусматривают надзор за специалистами аудиторской профессии и мониторинг качества

[19] [Предлагаемый] МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности и прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам», параграф [62].

аудита, представление о нормативно-правовой базе может помочь команде по проекту группы в оценке независимости и компетентности аудитора компонента. Информация о нормативно-правовой базе может быть получена от аудитора компонента или из сведений, предоставленных независимыми органами надзора.

Этические требования, касающиеся аудита группы (См. Параграф 19(а))

A37. При выполнении работы по финансовой информации компонента для аудита группы, аудитор компонента должен соблюдать требования этики , касающиеся аудита группы. Такие требования могут отличаться или дополнять те требования, которые применяются к аудитору компонента при проведении обязательного аудита в юрисдикции аудитора компонента. Следовательно, команда по проекту группы должна проверить, понимает ли аудитор компонента и будет ли он выполнять требования этики, которые касаются аудита группы и достаточны для выполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы.

Профессиональная компетентность аудитора компонента (См. Параграф 19 (б))

A38. Представление команды по проекту группы о профессиональной компетентности аудитора компонента может включать знания о том:

- Имеет ли аудитор компонента представление о стандартах аудита и других стандартах, применимых к аудиту группы, достаточное для выполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы;
- Обладает ли аудитор компонента специальными навыками (например, знаниями, специфическими для данной отрасли), необходимыми для выполнения работы по финансовой информации определенного компонента; и

- Где применимо, имеет ли аудитор компонента представление о применимой основе представления финансовой отчетности, достаточное для выполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы (инструкции, предоставляемые руководством группы для компонентов, часто описывают особенности применимой основы представления финансовой отчетности).

Применение знания командой по проекту группы аудитора компонента (См. Параграф 20)

A39. Команда по проекту группы не может опровергнуть того факта, что аудитор компонента зависим, будучи вовлеченным в работу аудитора компонента или выполняя дополнительную оценку рисков или дальнейшие аудиторские процедуры в отношении финансовой информации компонента.

A40. Однако, команда по проекту группы может не учитывать менее серьезные вопросы о профессиональной компетентности аудитора компонента (например, недостаток знаний, специфических для данной отрасли), или тот факт, что аудитор компонента не функционирует в среде, в которой активно осуществляется надзор за аудиторами, будучи вовлеченным в работу аудитора компонента или выполняя дополнительную оценку рисков или дальнейшие аудиторские процедуры в отношении финансовой информации компонента.

A41. Если законодательство или нормативные акты запрещают доступ к соответствующим частям аудиторской документации аудитора компонента, команда по проекту группы может потребовать от аудитора компонента проигнорировать это требование, подготовив меморандум в отношении соответствующей информации.

Существенность (См. Параграфы 21-23)

A42. Аудитор должен[20]:

[20] [Предлагаемый] МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции)

(а) При разработке общей стратегии аудита, определить уровень существенности для финансовой отчетности в целом;

(б) При разработке общей стратегии аудита, решить, существуют ли в определенных обстоятельствах субъекта определенные классы операций, сальдо счетов или раскрытия, в отношении которых искажения сумм меньше уровня существенности, определенной для финансовой отчетности в целом, могут, как обоснованно ожидается, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основании финансовой отчетности. В таком случае, аудитор определяет уровни существенности, которые будут применяться в отношении данных определенных классов операций, сальдо счетов или раскрытий; и

(в) Определить одну или несколько сумм ниже уровня существенности, определенной для финансовой отчетности в целом, в целях оценки рисков существенных искажений и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

В контексте аудита группы уровни существенности устанавливаются как для финансовой отчетности группы в целом, так и для финансовой информации компонентов. Уровень существенности, определенный для финансовой отчетности группы в целом, используется при разработке общей стратегии аудита группы.

A43. Для того, чтобы уменьшить риск того, что совокупность обнаруженных и необнаруженных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности, определенный для финансовой отчетности группы в целом, уровень существенности компонента устанавливается на уровне, ниже уровня существенности группы. Для разных компонентов

«Существенность в планировании и выполнении аудита», параграфы [9-11].

могут быть установлены разные уровни существенности. Уровень существенности компонента не обязательно должен быть арифметической частью уровня существенности группы и, следовательно, совокупность уровней существенности компонента может превысить уровень существенности группы. Уровень существенности компонента используется при разработке общей стратегии аудита для компонента.

A44. Уровни существенности компонентов определяются для тех компонентов, по финансовой информации которых будет проводиться аудит или обзор в рамках аудита группы в соответствии с параграфами 26, 27 (а) и 29. Существенность компонента используется аудитором компонента для оценки того, существенны ли неисправленные обнаруженные искажения, по отдельности или в совокупности.

A45. Порог для искажений определяется в дополнение к уровням существенности компонента. О тех искажениях, обнаруженных в финансовой информации компонента, которые превышают порог, установленный для искажений, необходимо сообщать команде по проекту группы.

A46. В случае проведения аудита финансовой информации компонента аудитор компонента (или команда по проекту группы) определяет одну или несколько сумм ниже уровня существенности компонента в целях оценки рисков существенных искажений финансовой информации компонента и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски [21]. Это необходимо для уменьшения риска того, что совокупность обнаруженных и необнаруженных искажений в финансовой информации компонента превысит уровень существенности компонента. На практике команда по проекту группы может установить существенность компонента на этом более низком

AUDITING

[21] [Предлагаемый] МСА 320 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции), параграф [11].

уровне. Если дело обстоит так, аудитор компонента использует существенность компонента в целях оценки рисков существенных искажений финансовой информации компонента и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, а также для того, чтобы оценить, существенны ли обнаруженные искажения, по отдельности или в совокупности.

Ответные действия в отношении оцененных рисков

Определение типа работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонентов (См. Параграфы 26-27)

A47. Определение командой по проекту группы типа работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонента, и ее участие в работе аудитора компонента зависят от:

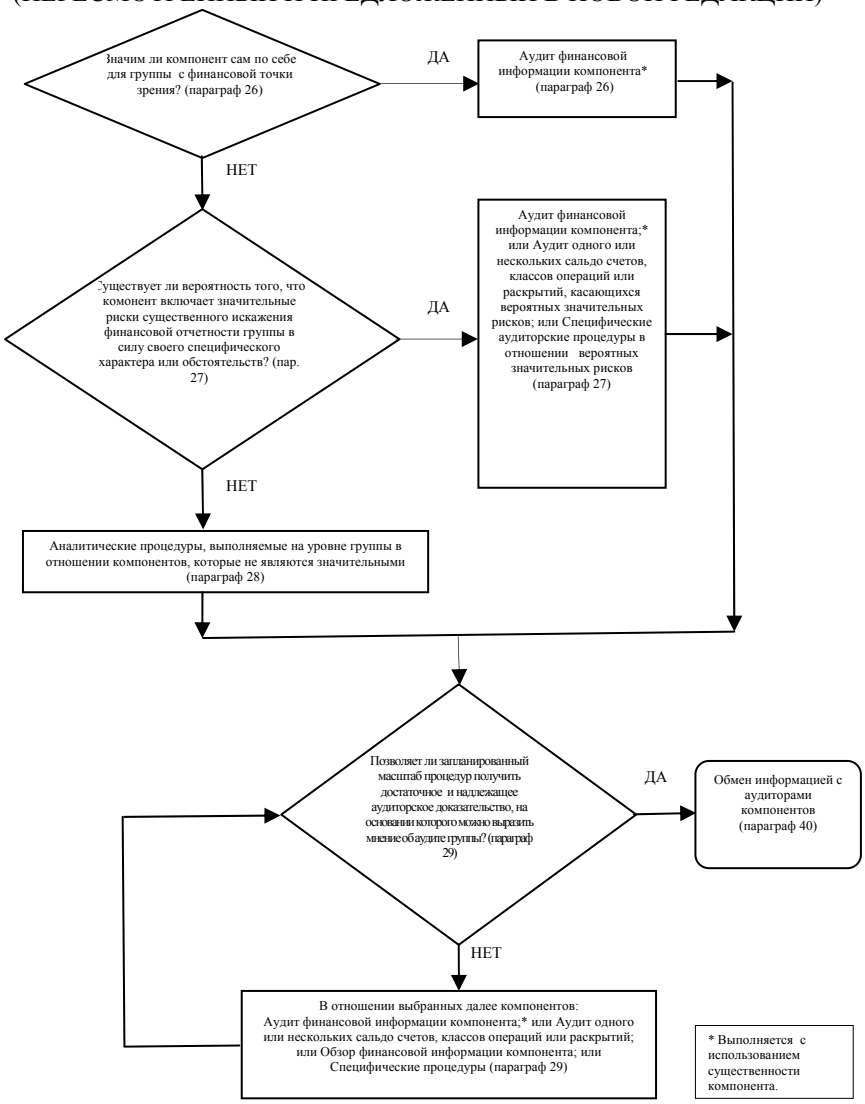
(а) Значимости компонента;

(б) Выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы;

(в) Оценки командой по проекту группы структуры системы контроля группы, и определения того, были ли они осуществлены; и

(г) Знания команды по проекту группы аудитора компонента.

Диаграмма показывает, как значимость компонента влияет на определение командой по проекту группы типа работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонента.


Значим ли компонент сам по себе для группы с финансовой точки зрения? (параграф 26)
ДА
Аудит финансовой информации компонента* (параграф 26)
НЕТ
Существует ли вероятность того, что комонент включает значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своего специфического характера или обстоятельств? (пар. 27)
ДА
Аудит финансовой информации компонента;* или Аудит одного или нескольких сальдо счетов, классов операций или раскрытий, касающихся вероятных значительных рисков; или Специфические аудиторские процедуры в отношении вероятных значительных рисков (параграф 27)
НЕТ
Аналитические процедуры, выполняемые на уровне группы в отношении компонентов, которые не являются значительными (параграф 28)
Позволяет ли запланированный масштаб процедур получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение об аудите группы? (параграф 29)
ДА
Обмен информацией с аудиторами компонентов (параграф 40)
НЕТ
В отношении выбранных далее компонентов:
Аудит финансовой информации компонента;* или Аудит одного или нескольких сальдо счетов, классов операций или раскрытий; или Обзор финансовой информации компонента; или Специфические процедуры (параграф 29)
* Выполняется с использованием существенности компонента.

Значительные компоненты (См. Параграфы 27 (б) - (в))

A48. Команда по проекту группы может идентифицировать какой-либо компонент как значительный, потому что данный компонент, вероятно, будет включать значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своего специфического характера или обстоятельств. В этом случае, команда по проекту группы может идентифицировать сальдо счетов, классы операций или раскрытия, на которые влияют вероятные значительные риски. Если дело обстоит именно так, команда по проекту группы может принять решение о выполнении или потребовать от аудитора компонента выполнить аудит только указанных сальдо счетов, классов операций или раскрытий. Например, в ситуации, описанной в параграфе A6, работа по финансовой информации компонента может быть ограничена аудитом сальдо счетов, классов операций и раскрытий, на которые повлияла торговля иностранной валютой данного компонента. Если команда по проекту группы требует от аудитора компонента проведения аудита одного или нескольких определенных сальдо счетов, классов операций или раскрытий, в сообщении команды по проекту группы (см. параграф 40) принимается во внимание тот факт, что многие статьи финансовой отчетности взаимосвязаны.

A49. Команда по проекту группы может разработать аудиторские процедуры в ответ на вероятный значительный риск существенного искажения финансовой отчетности группы. Например, в случае вероятного значительного риска устаревания запасов, команда по проекту группы может выполнить или потребовать от аудитора компонента выполнить специфические аудиторские процедуры по оценке запасов компонента, который имеет большой объем потенциально устаревших запасов, но которые не являются существенными в других отношениях.

Компоненты, неявляющиеся значительными компонентами (См. Параграфы 28-29)

A50. В зависимости от обстоятельств соглашения финансовая информация компонентов может быть объединена на различных уровнях в целях выполнения аналитических процедур. Результаты аналитических процедур подтверждают заключения команды по проекту группы об отсутствии значительных рисков существенного искажения совокупной финансовой информации компонентов, которые не являются значительными компонентами.

A51. На решение команды по проекту группы относительно того, сколько компонентов следует выбрать в соответствии с параграфом 29, какие компоненты следует выбрать, и тип работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации отдельных отобранных компонентов, могут повлиять факторы, такие как:

- Объем аудиторского доказательства, получение которого ожидается по финансовой информации значительных компонентов.
- Был ли компонент недавно создан или приобретен.
- Имели ли место существенные изменения в компоненте.
- Выполняла ли служба внутреннего аудита работу в отношении компонента и каково влияние такой работы на аудит группы.
- Применяют ли компоненты общие системы и процессы.
- Эффективность функционирования системы контроля группы.
- Необычные колебания, идентифицированные в ходе выполнения аналитических процедур на уровне группы.
- Индивидуальная финансовая значимость или риск, представляемый компонентом по сравнению с другими компонентами в пределах данной категории.

- Подлежит ли компонент аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине.

Включение элемента непредсказуемости в отбор компонентов в данной категории может увеличить вероятность идентификации существенного искажения финансовой информации компонентов. Выбор компонентов часто меняется циклически.

A52. Обзор финансовой информации компонента может выполняться в соответствии с Международным стандартом соглашений по обзору (МССО) 2400 [22] или МССО 2410 [23], адаптированными в зависимости от обстоятельств. Команда по проекту группы также может определить дополнительные процедуры к данной работе.

A53. Как указано в параграфе A13, группа может состоять только из компонентов, которые не являются значительными компонентами. В таких случаях команда по проекту группы может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы, определив тип работы, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонентов в соответствии с параграфом 29. Маловероятно, что команда по проекту группы получит достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы, если команда по проекту группы или аудитор компонента только тестирует систему контроля группы и выполняет аналитические процедуры в отношении финансовой информации компонентов.

---

[22] МССО 2400 «Соглашения по обзору финансовой отчетности».

[23] МССО 2410 «Обзор промежуточной финансовой информации, выполняемый аудитором субъекта».

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (См. Параграфы 30-31)

A54. Факторы, которые могут повлиять на участие команды по проекту группы в работе аудитора компонента, включают:

(а) Значимость компонента;

(б) Выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы; и

(в) Знание команды по проекту группы аудитора компонента.

В случае значительного компонента или выявленных значительных рисков, команда по проекту группы выполняет процедуры, описанные в параграфах 30-31. В случае компонента, который не является значительным компонентом, характер, сроки выполнения и масштаб учестия команды по проекту группы в работе аудитора компонента меняются в зависимости от знания команды по проекту группы данного аудитора компонента. Тот факт, что компонент не является значительным, становится вторичным. Например, даже при том, что компонент не считается значительным компонентом, команда по проекту группы может принять решение об участии в оценке рисков аудитором компонента на основании менее серьезных беспокойств в отношении профессиональной компетентности аудитора компонента (например, недостаток знаний, специфических для данной отрасли) или того, что аудитор компонента не функционирует в среде, в которой активно осуществляется надзор за аудиторами.

A55. Формы участия в работе аудитора компонента, кроме тех, что описаны в параграфах 30-31 и 42, на основании знания командой по проекту группы аудитора компонента, могут включать следующее:

(а) Встреча с руководством компонента или аудиторами компонента для получения знания компонента и его среды.

(б) Обзор общей стратегии и плана аудита аудиторов компонента.

(в) Выполнение процедур по оценке риска, чтобы выявить и оценить риски существенных искажений на уровне компонента. Они могут быть выполнены с аудиторами компонента или командой по проекту группы.

(г) Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур. Они могут быть разработаны и выполнены с аудиторами компонента или командой по проекту группы.

(д) Участие в заключительной и других ключевых встречах с аудиторами компонента и руководством компонента.

(е) Обзор других соответствующих частей аудиторской документации аудиторов компонента.

Процесс консолидации

Консолидационные корректировки и реклассификации (См. Параграф 34)

A56. Процесс консолидации может потребовать корректировок сумм, отраженных в финансовой отчетности группы, которые не проходят через обычные системы обработки операций, и, возможно, не подлежат применению тех же самых средств внутреннего контроля, которые используются в отношении другой финансовой информаций. Оценка командой по проекту группы целесообразности, полноты и точности корректировок может включать:

- Оценку того, отражают ли значительные корректировки надлежащим образом события и операции, лежащие в их основе;
- Определение того, были ли значительные корректировки правильно рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы и, если применимо, руководством компонента;

- Определение того, должным ли образом подтверждаются значительные корректировки и достаточно ли полно они задокументированы; и
- Проверку сверок и элиминирования операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также сальдо счетов внутри группы.

Обмен информацией с аудитором компонента (См. Параграфы 40-41)

A57. При отсутствии эффективной двухсторонней коммуникации между командой по проекту группы и аудиторами компонента существует риск того, что команда по проекту группы может не получить достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы. Четкая и своевременная передача требований команды по проекту группы является основой эффективной двухсторонней коммуникации между командой по проекту группы и аудитором компонента.

A58. Требования команды по проекту группы часто сообщаются в письме-инструкции. Приложение 5 содержит руководство по необходимым и дополнительным вопросам, которые могут быть включены в такое письмо-инструкцию. Обмен информацией аудитора компонента с командой по проекту группы часто принимает форму меморандума или отчета о выполненной работе. Однако, коммуникация между командой по проекту группы и аудитором компонента не обязательно осуществляется в письменной форме. Например, команда по проекту группы может нанести визит аудитору компонента, чтобы обсудить выявленные значительные риски или рассмотреть соответствующие части аудиторской документации аудитора компонента. Тем не менее, применяются требования к документации данного и других МСА.

A59. При сотрудничестве с командой по проекту группы аудитор компонента, например, предоставляет команде по проекту группы доступ к соответствующей аудиторской документации, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

A60. В тех случаях, когда член команды по проекту группы также является аудитором компонента, цель команды по проекту группы осуществлять четкую коммуникацию с аудитором компонента часто может достигаться иными средствами помимо определенной письменной коммуникации. Например:

- Предоставление аудитору компонента доступа к общей стратегии и плану аудита может оказаться достаточным для передачи требований команды по проекту группы, изложенных в параграфе 40; и
- Обзор аудиторской документации аудитора компонента командой по проекту группы может оказаться достаточным для передачи информации о вопросах, имеющих отношение к заключению команды по проекту группы, изложенных в параграфе 41.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства

Обзор аудиторской документации аудитора компонента (См. Параграф 42 (б))

A61. Определение того, какие части аудиторской документации аудитора компонента, будут релевантными для аудита группы, может меняться в зависимости от обстоятельств. Чаще всего особое внимание обращается на аудиторскую документацию, которая относится к значительным рискам существенного искажения финансовой отчетности группы. На масштаб обзора может повлиять тот факт, что в отношении аудиторской документации аудитора компонента были выполнены процедуры обзора фирмы аудитора компонента.

Достаточность и надлежащий характер аудиторского доказательства (См. Параграфы 44-45)

A62. Если команда по проекту группы приходит к заключению, что достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы, не

было получено, команда по проекту группы может потребовать от аудитора компонента выполнения дополнительных процедур. Если это неосуществимо, команда по проекту группы может выполнить свои собственные процедуры в отношении финансовой информации компонента.

A63. Оценка партнером по проекту группы совокупного эффекта любых искажений (как идентифицированных командой по проекту группы, так и сообщенных аудиторами компонента) позволяет партнеру по проекту группы определить, искажена ли существенно финансовая отчетность группы в целом.

Обмен информацией с руководством группы и лицами, наделенными руководящими полномочиями в отношении группы

Обмен информацией с руководством группы (См. Параграфы 46-48)

A64. МСА 240 (Предложенный в новой редакции) содержит требования и руководство по передаче информации о фактах мошенничества руководству субъекта и, если руководство субъекта вовлечено в мошенничество, лицам, наделенным руководящими полномочиями[24].

A65. Руководству группы, возможно, требуется соблюдать конфиденциальность определенной существенной значимой информации. Примеры вопросов, которые могут быть существенными для финансовой отчетности компонента, и о которых руководство компонента может не знать, включают следующее:

- Потенциальная тяжба.
- Планы относительно ликвидации существенных операционных активов.
- Последующие события.
- Существенные юридические соглашения.

[24] МСА 240 (Предложенный в новой редакции), параграфы 40-42.

Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями в отношении группы (См. Параграф 49)

A66. Вопросы, о которых команда по проекту группы сообщает лицам, наделенным руководящими полномочиями в отношении группы, могут включать те вопросы, на которые аудиторы компонента обратили внимание команды по проекту группы, и которые команда по проекту группы считает существенными для обязанностей лиц, наделенных руководящими полномочиями в отношении группы. Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями в отношении группы, осуществлятся в разное время в ходе аудита группы. Например, информация о вопросах, упомянутых в параграфе 49 (а) - (б), может передаваться после того, как команда по проекту группы определит работу, которая будет выполняться в отношении финансовой информации компонентов. С другой стороны, информация о вопросах, упомянутых в параграфе 49 (в), может передаваться в конце аудита, а по вопросам, описанным в параграфе 49 (г) - (д), по мере их возникновения.

Приложение 1

(См. Параграф А19)

Пример мнения с оговоркой в тех случаях, когда команда по проекту группы не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого можно выразить мнение по аудиту группы

В данном примере команда по проекту группы не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении значимого компонента, учитываемого по методу долевого участия (отраженного в размере 15 миллионов долларов США в балансе, что представляет собой общую сумму активов в 60 миллионов долларов США), потому что у команды по проекту группы не было доступа к бухгалтерским записям, руководству или аудитору компонента.

Команда по проекту группы ознакомилась с аудированной финансовой отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20X1 г., включая аудиторский отчет по ней, и рассмотрела соответствующую финансовую информацию, имеющуюся у руководства группы в отношении компонента.

В соответствии с суждением партнера по проекту группы влияние на финансовую отчетность группы данной невозможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство является существенным, но не всеобъемлющим.

ОТЧЕТ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

(Соответствующий адресат)

Отчет по консолидированной финансовой отчетности[1]

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности Компании ABC и ее дочерних компаний, состоящей из консолидированного баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и консолидированного отчета о прибылях и убытках, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале, консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания основных положений учетной политики и прочих пояснительных примечаний.

Ответственность руководства субъекта за консолидированную финансовую отчетность

Ответственность за подготовку и справедливое представление [2] данной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности несет руководство Компании. Эта ответственность включает: разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой; выбор и применение надлежащей учетной политики; и применение расчетных оценок, обоснованных в данных обстоятельствах.

---

[1] Подзаголовок «Отчет по консолидированной финансовой отчетности» не используется, если не применяется второй подзаголовок «Отчет по прочим законодательным и регулирующим требованиям».

[2] В зависимости от обстоятельств данное предложение может иметь следующую формулировку: «Ответственность за подготовку и представление данной консолидированной финансовой отчетности, которая предоставляет достоверный и справедливый взгляд, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности несет руководство Компании».

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о данной консолидированной финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты обязывают нас выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям информации в консолидированной финансовой отчетности. Выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в консолидированной финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. При оценке таких рисков, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля субъекта[3], аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением[4]

[3] Если наряду с аудитом консолидированной финансовой отчетности аудитор должен также выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля субъекта, данное предложение имеет следующую формулировку: «При оценке таких рисков с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением консолидированной финансовой отчетности субъекта». В случае, указанном в сноске 28, предложение имеет следующую формулировку: «При оценке таких рисков с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанного с подготовкой и справедливым представлением субъектом консолидированной финансовой отчетности, которая предоставляет достоверный и справедливый взгляд».

[4] В зависимости от обстоятельств данное предложение может иметь следующую формулировку: «При оценке таких рисков, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об

консолидированной финансовой отчетности субъекта. Аудит также включает оценку приемлемости применяемой учетной политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления консолидированной финансовой отчетности.

Мы считаем, что полученные нами аудиторские доказательства, являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения нашего аудиторского мнения.

Основание для мнения с оговоркой

Инвестиции Компании ABC в Компанию XYZ, иностранную ассоциированную компанию, приобретенную в течение года и учитываемую по методу долевого участия, отражаются в консолидированном балансе по состоянию на 31 декабря 20X1 г. на сумму 15 миллионов долларов США, а доля Компании ABC в чистом доходе Компании XYZ в размере 1 миллиона долларов США включается в консолидированный отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении балансовой стоимости инвестиций Компании ABC в Компанию XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 г. и доли Компании ABC в чистом доходе Компании XYZ за год, потому что нам было отказано в доступе к финансовой информации, руководству и аудиторам Компании XYZ. Следовательно, мы не смогли определить, необходимы ли какие-либо корректировки данных сумм.

эффективности системы внутреннего контроля субъекта, аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанного с подготовкой и представлением консолидированной финансовой отчетности, которая предоставляет достоверный и справедливый взгляд.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, описанного в параграфе «Основание для мнения с оговоркой», консолидированная финансовая отчетность представляет справедливо во всех существенных аспектах *(или предоставляет достоверный и справедливый взгляд во всех существенных аспектах)* финансовое положение Компании ABC и ее дочерних компаний по состоянию на 31 декабря 20X1 года, их финансовые результаты и денежные потоки за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет по прочим законодательным и регулирующим требованиям

[Форма и содержание этого раздела аудиторского отчета (заключения) зависит от характера прочей ответственности аудитора по отчетности.]

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского отчета (заключения)]

[Адрес аудитора]

Если, в соответствии с суждением партнера по проекту группы, влияние на финансовую отчетность группы невозможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство является существенным и всеобъемлющим, партнер по проекту группы должен отказаться от выражения мнения в соответствии с [предлагаемым] МСА 705 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции).

Приложение 2

(См. Параграф А23)

Примеры вопросов, о которых команда по проекту группы должна получить представление

Предложенные примеры включают широкий спектр вопросов; однако, не все вопросы являются релевантными для каждого соглашения по аудиту группы, а список примеров не считается исчерпывающим.

Система контроля группы

1. Система контроля группы может включать комбинацию следующих мероприятий:
   - Регулярные встречи с руководством группы и компонента для обсуждения вопросов развития бизнеса и обзора результатов деятельности.
   - Мониторинг операций компонентов и их финансовых результатов, включая регулярные общепринятые отчеты, которые позволяют руководству группы проводить сверку результатов с бюджетом и предпринимать соответствующие действия.
   - Процесс оценки рисков руководством группы, то есть процесс выявления, анализа и управления предпринимательскими рисками, включая риск мошенничества, который может привести к существенному искажению финансовой отчетности группы.
   - Мониторинг, контроль, сверка и элиминирование операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также сальдо счетов внутри группы на уровне группы.
   - Процесс мониторинга своевременности и оценка точности и полноты финансовой информации, полученной от компонентов.

- Центральная система ИТ, контролируемая общими средствами контроля ИТ, одинаковыми для всей группы или ее частей.
- Действия по контролю в пределах системы ИТ, общей для всех или некоторых компонентов.
- Мониторинг средств контроля, включая действия службы внутреннего аудита и программы самооценки.
- Последовательная политика и процедуры, включая руководство по процедурам финансовой отчетности группы.
- Программы, применяемые в масштабе группы, такие как кодексы поведения и программы предотвращения мошенничества.
- Предоставление полномочий и ответственности руководству компонента.

2. Внутренний аудит может быть расценен как часть системы контроля группы, например, когда служба внутреннего аудита централизована. В [предлагаемом] МСА 610 (Предложенном в новой редакции)[5] рассматривается оценка командой по проекту группы компетентности и объективности внутренних аудиторов в тех случаях, когда планируется использование их работы.

Процесс консолидации

3. Представление команды по проекту группы о процессе консолидации может включать следующие вопросы:

   Вопросы, касающиеся применимой основы представления финансовой отчетности:

5 [Предлагаемый] МСА 610 (Предложенный в новой редакции) «Рассмотрение работы службы внутреннего аудита», параграф [8].

- Степень, в которой руководство компонента имеет представление о применимой основе представления финансовой отчетности.
- Процесс идентифицирования и учета компонентов в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Процесс идентифицирования отчетных сегментов для отчетности по сегментам в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Процесс идентифицирования отношений и операций со связанными сторонами в целях отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Учетная политика, применяемая в отношении финансовой отчетности группы, изменения, внесенные в учетную политику по сравнению с предыдущим финансовым годом, и изменения, внесенные в результате принятия новых или пересмотренных стандартов, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Процедуры, применяемые в отношении компонентов, чей финансовый год заканчивается на другую дату, нежели год группы.

Вопросы, касающиеся процесса консолидации:

- Процесс руководства группы, осуществляемый с целью получения представления об учетной политике, используемой компонентами, и, где это применимо, обеспечение применения единообразной учетной политики для подготовки финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы и выявления различий в учетной политике, а также их корректировка в соответствии с применимой основой

представления финансовой отчетности, в случае необходимости. Единообразная учетная политика – это определенные принципы, основы, принятые условия, правила и практика, применяемые группой исходя из применимой основы представления финансовой отчетности, которые используются компонентами для последовательной подготовки отчетов по аналогичным операциям. Такая политика обычно описывается в руководстве по процедурам финансовой отчетности и в пакете отчетности, выпускаемым руководством группы.

- Процесс, осуществляемый руководством группы для обеспечения подготовки компонентами полной, точной и своевременной финансовой отчетности для консолидации.
- Процесс пересчета финансовой информации иностранных компонентов в валюту финансовой отчетности группы.
- Как организована система ИТ для консолидации, включая осуществляемые вручную и автоматизированные ступени процесса, а также выполняемые вручную и запрограммированные средства контроля на различных стадиях процесса консолидации.
- Процесс, осуществляемый руководством группы для получения информации о последующих событиях.

Вопросы, касающиеся консолидационных корректировок:

- Процесс регистрации консолидационных корректировок, включая подготовку, утверждение и обрабатку соответствующих записей в учетном журнале и опыт персонала, ответственного за консолидацию.
- Консолидационные корректировки, требуемые в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

- Обоснование событий и операций, которые привели к необходимости консолидационных корректировок.
- Периодичность, характер и масштаб операций между компонентами.
- Процедуры мониторинга, контроля, сверки и элиминирования операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также сальдо счетов внутри группы.
- Шаги, предпринимаемые для определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств, процедуры амортизации гудвила (если применимы), и тестирование гудвила на обесценение в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Меры, предпринимаемые мажоритарными и миноритарными акционерами в отношении убытков, понесенных компонентом (например, обязательство миноритарных акционеров по возмещению таких убытков).

Приложение 3

(См. Параграф А30)

Примеры условий или событий, которые могут указать на существование рисков существенных искажений финансовой отчетности группы

Представленные примеры охватывают широкий спектр условий или событий; однако, не все условия или события являются релевантными для каждого соглашения по аудиту группы, а список примеров не является исчерпывающим.

- Комплексная структура группы, особенно в тех случаях, когда имеют место частые приобретения, выбытия или реорганизации.
- Слабая структура корпоративного управления, включая непрозрачные процессы принятия решений.
- Отсутствие или неэффективность системы контроля группы, включая неадекватную управленческую информацию по группе о мониторинге операций компонентов и их результатов.
- Компоненты, осуществляющие деятельность в иностранных юрисдикциях, которые могут быть подвержены влиянию таких факторов, как необычное вмешательство правительства в различные области, например, торговую и налогово-бюджетную политику, и ограничения на движения валюты и дивидендов; колебания в обменных курсах.
- Деловая деятельность компонентов, предполагающая высокий риск, например, долгосрочные контракты или торговля в области инновационных или комплексных финансовых инструментов.
- Неопределенность, требующая включения финансовой информации компонентов в финансовую отчетность группы в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, например, существуют ли какие-либо субъекты специального назначения или неторговые субъекты и требуют ли

они включения в отчетность.

- Необычные отношения и операции со связанными сторонами.
- Ранее возникшие сальдо счетов внутри группы, по которым не подводился баланс или которые не были согласованы при консолидации.
- Существование комплексных операций, которые учитываются в более, чем одном компоненте.
- Применение компонентами учетной политики, которая отличается от учетной политики, применяемой по отношению к финансовой отчетности группы.
- Компоненты с разными датами окончания финансового года, что может быть использовано для манипулирования сроками операций.
- Ранее возникшие неутвержденные или неполные консолидационные корректировки.
- Агрессивное налоговое планирование в пределах группы или операции с использованием крупных денежных сумм с субъектами в налоговых гаванях.
- Частая смена аудиторов, проводящих аудит финансовой отчетности компонентов.

Приложение 4

(См. Параграф А35)

Примеры подтверждений от аудитора компонента

Представленное письмо не является стандартным письмом. Подтверждения могут меняться в зависимости от аудитора компонента и от периода.

Подтверждения часто получают до начала работы над финансовой информацией компонента.

[Фирменный бланк аудитора компонента]

[Дата]

[Партнеру по проекту группы]

Настоящее письмо предоставляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой отчетности группы [название материнской компании] за год, закончившийся [дата], с целью выражения мнения в отношении того, представляет ли справедливо, во всех существенных аспектах, данная финансовая отчетность группы (предоставляет ли достоверный и справедливый взгляд на) финансовое положение группы по состоянию на [дата] и ее финансовые результаты, движения денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [применимая основа представления финансовой отчетности].

Мы подтверждаем получение Ваших инструкций от [дата], требующих от нас выполнения указанной работы в отношении финансовой информации [название компонента] за год, закончившийся [дата].

СПЕЦИАЛЬНЫЕ СООБРАЖЕНИЯ — АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ
(ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ ОТДЕЛЬНЫХ КОМПОНЕНТОВ)
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Мы подтверждаем что:

1. Мы сможем выполнить указанные инструкции. / Мы сообщаем Вам, что мы не сможем выполнить следующие инструкции [указать инструкции] по следующим причинам [указать причины].

2. Инструкции ясны и понятны нам. / Мы будем Вам признательны, если Вы разъясните следующие инструкции [указать инструкции].

3. Мы будем сотрудничать с Вами и предоставим Вам доступ к соответствующей аудиторской документации.

Мы также подтверждаем что:

1. Финансовая информация [название компонента] будет включена в финансовую отчетность группы [название материнской компании].

2. Вы можете посчитать необходимым принять участие в работе, выполнения которой Вы потребовали от нас, в отношении финансовой информации [название компонента] за год, закончившийся [дата].

3. Вы намерены оценить и использовать результаты нашей работы в аудите финансовой отчетности группы [название материнской компании], если посчитаете их надлежащими.

В связи с работой, которую мы выполним в отношении финансовой информации [название компонента], [описать компонент, например, указать, является ли он стопроцентной дочерней компанией, дочерней компанией, совместным предприятием, объектом инвестирования, учитываемым по методу долевого участия или по методу себестоимости] [название материнской компании], мы подтверждаем следующее:

1. Мы знакомы с [указать соответствующие этические требования], достаточных для выполнения наших обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем их соблюдать. В частности, мы являемся независимыми от [название материнской

компании] и других компонентов группы в контексте [указать соответствующие этические требования] и выполняем применимые требования [ссылка на правила], установленные [название регулирующего органа].

2. Мы знаем, какие Международные стандарты аудита и [указать другие национальные стандарты, применимые к аудиту финансовой отчетности группы], достаточны для выполнения наших обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем проводить нашу работу в отношении финансовой информации [название компонента] за год, закончившийся [дата] в соответствии с указанными стандартами.

3. Мы обладаем специальными навыками (например, знания, специфические для данной отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации определенного компонента.

4. Мы знакомы с [указать применимую основу представления финансовой отчетности или руководство по процедурам финансовой отчетности группы], достаточными для выполнения наших обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы.

Мы будем сообщать Вам о любых изменениях в вышеупомянутых представлениях в ходе нашей работы над финансовой информацией [название компонента].

[Подпись аудитора]

[Дата]

[Адрес аудитора]

Приложение 5

(См. Параграф А58)

Обязательные и дополнительные аспекты, включаемые в письмо-инструкцию команды по проекту группы

Аспекты, о которых, в соответствии с данным МСА, необходимо сообщать аудитору компонента, указаны в выделенном курсивом тексте.

Аспекты, которые относятся к планированию работы аудитора компонента:

- *Требование к аудитору компонента, знающего в каком контексте будут использоваться командой по проекту группы результаты работы аудитора компонента, подтвердить, что аудитор компонента будет сотрудничать с командой по проекту группы.*
- Сроки завершения аудита.
- Даты запланированных визитов руководства группы и команды по проекту группы и даты запланированных встреч с руководством и аудитором компонента.
- Список ключевых контактов.
- *Работа, которая будет выполняться аудитором компонента, и то, как данная работа будет использоваться,* а также меры по координированию действий на начальной стадии и в ходе аудита, включая запланированное участие команды по проекту группы в работе аудитора компонента.
- *Этические требования, касающиеся аудита группы и, в частности, требования о независимости.*
- *В случае аудита или обзора финансовой информации компонента, существенность компонент, и порог, выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы.*
- *Список связанных сторон, подготовленный руководством группы, и любых других связанных сторон, о которых известно команде по*

проекту группы, и требование о том, чтбы аудитор компонента своевременно сообщал команде по проекту группы о связанных сторонах, ранее не идентифицированных руководством группы или командой по проекту группы.

- Работа, которая будет выполняться в отношении операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также сальдо счетов внутри группы.
- Руководство по другим установленным законом обязательствам по отчетности, например, отчет относительно утверждений руководства группы в отношении эффективности системы внутреннего контроля.
- Если существует вероятность наличия промежутка времени между завершением работы над финансовой информацией компонентов и заключением команды по проекту группы в отношении финансовой отчетности группы, специфические инструкции по обзору последующих событий.

Аспекты, касающиеся работы, выполняемой аудитором компонента

- Результаты тестов, проводимых командой по проекту группы в отношении действий по контролю системы обработки, общих для всех или нескольких компонентов, и тестов средств контроля, которые выполняются аудитором компонента.
- *Идентифицированные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, в результате мошенничества или ошибки, которые относятся к работе аудитора компонента, и требование о том, чтобы аудитор компонента своевременно сообщал о любых прочих значительных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы, в результате мошенничества или ошибки, идентифицированных у компонента, и ответные действия аудитора компонента в отношении таких рисков.*
- Результаты внутреннего аудита на основании работы, выполненной в отношении средств контроля, касающихся или применяемых по отношению к компонентам.

- Требование о своевременном сообщении об аудиторских доказательствах, полученных в результате работы над финансовой информацией компонентов, которые противоречат аудиторским доказательствам, на основании которых команда по проекту группы первоначально проводила оценку рисков на уровне группы.
- Запрос о предоставлении письменных представлений в отношении соблюдения руководством компонента требований применимой основы представления финансовой отчетности, или заявления о различиях между учетной политикой, применяемой к финансовой информации компонента, и учетной политикой, применяемой к финансовой отчетности группы.
- Вопросы, которые должен документировать аудитор компонента.

Прочая информация

- Требование о своевременном сообщении следующих аспектов команде по проекту группы:
    - Значительные вопросы бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, включая расчетные оценки и соответствующие суждения.
    - Вопросы, касающиеся допущения о непрерывности деятельности компонента.
    - Вопросы, касающиеся тяжб и исков.
    - Существенные недостатки в системах контроля, которые привлекли внимание аудитора компонента в ходе выполнения работы в отношении финансовой информации компонента и информации, указывающей на существование фактов мошенничества.
- Требование о том, чтобы команда по проекту группы уведомлялась относительно любых значительных или необычных событий, как можно раньше.
- *Требование о том, чтобы об аспектах, перечисленных в параграфе 41, сообщалось команде по проекту группы по завершению работы над финансовой информацией компонента*

.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 720 (ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ) ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ АУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

(Вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	
Область применения данного МСА	1-2
Дата вступления в силу	3
Цель	4
Определения	5
Требования	
Ознакомление с прочей информацией	6-7
Существенные противоречия	8-13
Существенные искажения факта	14-16
Руководство по применению и пояснительный материал	
Область применения данного МСА	A1-A4
Ознакомление с прочей информацией	A5
Существенные противоречия	A6-A9
Существенные искажения факта	A10-A11

Международный стандарт аудита (МСА) 720 (Предложенный в новой редакции) «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» следует читать вместе с [предлагаемым] МСА 200 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции) «Общая цель независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ АУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ И ПРЕДЛОЖЕННЫЙ В НОВОЙ РЕДАКЦИИ)

Введение

Область применения данного МСА

1. Данный Международный стандарт аудита (МСА) рассматривает ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней. При отсутствии какого-либо отдельного требования в конкретных условиях соглашения, мнение аудитора не охватывает прочую информацию, а аудитор не несет никакой определенной ответственности за установление того, должным ли образом отражена прочая информация. Однако, аудитор знакомится с прочей информацией, поскольку достоверность аудированной финансовой отчетности может быть подорвана существенными противоречиями между аудированной финансовой отчетностью и прочей информацией. (См. Параграф А1)

2. В данном МСА выражение “документы, содержащие аудированную финансовую отчетность” подразумевает годовые отчеты (или аналогичные документы), выпускаемые для владельцев (или аналогичных заинтересованных лиц), которые содержат аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней. Данный МСА, адаптированный по мере необходимости с учетом обстоятельств, также может применяться в отношении других документов, содержащих аудированную финансовую отчетность, таких как те, что используются при выпуске ценных бумаг. (См. Параграфы А2-А4)

Дата вступления в силу

3. Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после указанной даты.

Цель

4. Цель аудитора состоит в том, чтобы предпринять ответные действия в тех случаях, когда документы, содержащие

аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней, включают прочую информацию, которая может поставить под сомнение достоверность данной финансовой отчетности и аудиторского отчета.

Определения

5. В целях МСА следующие термины имеют представленные ниже значения:

   (а) Прочая информация - финансовая и нефинансовая информация (кроме финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения) по ней), которая включена согласно законодательству, нормативным актам или обычаям в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по ней.

   (б) Противоречие - другая информация, которая противоречит информации, содержащейся в аудированной финансовой отчетности. Существенное противоречие может поставить под сомнение выводы аудита, сделанные, исходя из аудиторского доказательства, полученного ранее, и, возможно, основу, которая использовалась для формирования мнения аудитора относительно финансовой отчетности.

   (в) Искажение факта - Другая информация, несвязанная с вопросами, изложенными в аудированной финансовой отчетности, которая была изложена или представлена неверно. Существенное искажение факта может подорвать доверие к документу, содержащему аудированную финансовую отчетность.

Требования

Ознакомление с прочей информацией

6. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией с целью выявления существенных противоречий, если таковые имеются, с аудированной финансовой отчетностью.

7. Аудитор должен предпринять соответствующие меры, чтобы получить от руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, прочую информацию до даты аудиторского отчета (заключения). Если получить всю прочую информацию до даты аудиторского отчета (заключения) невозможно, то аудитор должен ознакомиться с такой прочей информацией как можно быстрее. (См. Параграф А5)

Существенные противоречия

8. Если, при ознакомлении с прочей информацией, аудитор выявляет существенное противоречие, он должен определить, следует ли пересмотреть аудированную финансовую отчетность или прочую информацию.

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной до даты аудиторского отчета (заключения)

9. Пересмотр аудированной финансовой отчетности необходим, а руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен модифицировать мнение в соответствии с [предлагаемым] МСА 705 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции)[1].

10. Если пересмотр прочей информации необходим, а руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен сообщить об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями; и

    (а) Включить в аудиторский отчет (заключение) параграф о Прочих вопросах, описывающий существенное противоречие в соответствии с [предлагаемым] МСА 706 (Пересмотренным и предложенным в новой редакции)[2]; или

    (б) Отказаться от предоставления аудиторского отчета; или

---

1 [Предлагаемый] МСА 705 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

2 [Предлагаемый] МСА 706 (Пересмотренный и предложенный в новой редакции) «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете (заключении) независимого аудитора».

(в) В тех случаях, когда отказ от соглашения разрешен законодательно, отказаться от соглашения. (См. Параграфы А6-А7)

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной после даты аудиторского отчета (заключения)

11. Если требуется пересмотр аудированной финансовой отчетности, аудитор должен соблюдать соответствующие требования МСА 560 (Предложенного в новой редакции)[3].

12. Если требуется пересмотр прочей информации, и руководство субъекта соглашается пересмотреть ее, аудитор должен выполнить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах. (См. Параграф А8)

13. Если требуется пересмотр прочей информации, но руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен уведомить лица, наделенные руководящими полномочиями, о своих сомнениях в отношении прочей информации и предпринять дальнейшие соответствующие действия. (См. Параграф А9)

Существенные искажения факта

14. Если, при ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных противоречий, аудитор узнает о явном существенном искажении факта, он должен обсудить этот вопрос с руководством субъекта. (См. Параграф А10)

15. Если после таких обсуждений аудитор все же считает, что имеет место явное существенное искажение факта, аудитор должен потребовать от руководства субъекта консультации с компетентным третьим лицом, например, консультантом субъекта по юридическим вопросам, и рассмотреть полученную от консультанта информацию.

---

3 МСА 560 (Предложенный в новой редакции) «Последующие события», параграфы 10-17.

16. Если аудитор приходит к заключению, что имеет место существенное искажение факта в прочей информации, которое руководство субъекта отказывается исправить, аудитор должен уведомить лица, наделенные руководящими полномочиями, о своих сомнениях в отношении прочей информации и предпринять дальнейшие соответствующие действия. (См. Параграф А11)

***

Руководство по применению и пояснительный материал

Область применения данного МСА (См. Параграфы 1-2)

А1. Аудитор может иметь дополнительные обязанности, в соответствии с требованиями, установленными законодательством или другими нормативными актами, в отношении прочей информации, которые не включены в область применения данного МСА. Например, некоторые юрисдикции могут требовать от аудитора применения специфических процедур к определенной прочей информации, например, требуемые дополнительные данные или выразить мнение в отношении надежности показателей деятельности, описанных в прочей информации. При наличии таких обязательств, дополнительные обязанности аудитора определяются характером соглашения, а также требованиями законодательства, нормативных актов и профессиональных стандартов. Если такая прочая информация опущена или имеет недостатки, от аудитора, в соответствии с требованиями законодательства или нормативных актов, может потребоваться описание данного вопроса в аудиторском отчете.

А2. Прочая информация может включать, например:

- Отчет руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, об операциях.
- Сводку финансовых операций или основные финансовые показатели.
- Данные о занятости.
- Запланированные капитальные затраты.

- Финансовые коэффициенты.
- Имена должностных лиц и директоров.
- Отобранные квартальные данные.

A3. В целях МСА прочая информация не включает, например:

- Пресс-релиз или сопроводительный меморандум, например, сопроводительное письмо, прилагаемое к документу, содержащему аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней.
- Информация, содержащаяся в инструкциях аналитика.
- Информация, представленная на веб-сайте субъекта.

Аспекты, характерные для малых субъектов (См. Параграф 2)

A4. Существует небольшая вероятность того, что малые субъекты будут выпускать документы, содержащие аудированную финансовую отчетность, если это не требуется законодательством или нормативными актами. Однако, примером такого документа будет сопроводительный отчет лицам, наделенным руководящими полномочиями, в тех случаях, когда он предусматривается законодательством. Примерами прочей информации, которая может быть включена в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность небольшого субъекта, являются детальный отчет о прибылях и убытках и отчет руководства субъекта.

Ознакомление с прочей информацией (См. Параграф 7)

A5. Получение прочей информации до даты аудиторского отчета (заключения) позволяет аудитору своевременно решить с руководством субъекта возможные существенные противоречия и очевидные существенные искажения факта. Согласование с руководством субъекта вопроса о том, когда будет предоставлена прочая информация, может оказаться полезным.

Существенные противоречия

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной до даты аудиторского отчета (заключения) (См. Параграф 10)

A6. Если руководство субъекта отказывается пересмотреть прочую информацию, аудитор может принять решение о том, какие дальнейшие действия предпринять, на основании рекомендации консультанта аудитора по юридическим вопросам.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора

A7. В государственном секторе могут не предусматриваться отказ от соглашения или отказ предоставить аудиторский отчет. В таких случаях аудитор может выпустить отчет для соответствующего государственного органа, описывающий противоречия.

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной после даты аудиторского отчета (заключения) (См. Параграфы 12-13)

A8. Если руководство субъекта соглашается пересмотреть прочую информацию, процедуры аудитора могут включать рассмотрение действий, предпринятых руководством субъекта для гарантированного уведомления о таком пересмотре физических лиц, которые получили ранее выпущенную финансовую отчетность, аудиторский отчет по ней и прочую информацию.

A9. Если руководство субъекта отказывается пересмотреть такую прочую информацию, что, по мнению аудитора, необходимо сделать, то соответствующие дальнейшие действия аудитора могут включать получение рекомендации от консультанта аудитора по юридическим вопросам.

Существенные искажения факта (См. Параграфы 14-16)

A10. При обсуждении с руководством субъекта очевидного существенного искажения факта, аудитор, возможно, не сможет

оценить обоснованность некоторых раскрытий, включенных в пределах прочей информации, и ответов руководства субъекта на запросы аудитора, и может заключить, что существуют обоснованные различия в суждениях или мнениях.

A11. Если аудитор приходит к заключению, что имеет место существенное искажение факта, которое руководство субъекта отказывается исправить, соответствующие дальнейшие действия аудитора могут включать получение рекомендации от консультанта аудитора по юридическим вопросам.