

О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

Постановление · № 405 · от 04.07.2003 · Правительство Российской Федерации · Утратил силу

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 4 июля 2003 г. N 405

г. Москва

О внесении дополнений в федеральные правила

(стандарты) аудиторской деятельности

Правительство Российской Федерации постановляет:

Утвердить прилагаемые дополнения, которые вносятся в федеральные правила (стандарты)

аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 39, ст. 3797).

Председатель Правительства

Российской Федерации М.Касьянов

УТВЕРЖДЕНЫ

постановлением Правительства

Российской Федерации

от 4 июля 2003 г.

N 405

Дополнения, которые вносятся в федеральные правила

(стандарты) аудиторской деятельности Правило (стандарт) N 7. Внутренний контроль качества аудита

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к внутреннему контролю качества аудита.

2. Принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита должны быть реализованы как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг.

3. В настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности используются понятия, которые означают следующее:

"руководитель аудиторской проверки" - аудитор, несущий основную ответственность за проведение аудита;

"работники" - руководящие сотрудники и иные специалисты, участвующие в аудиторской деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), а также в оказании сопутствующих аудиту услуг;

"ассистенты аудитора" - сотрудники, участвующие в проведении аудита и не являющиеся аудиторами.

Требования по обеспечению качества аудита

4. Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом

которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с иными документами.

5. Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), зависят от таких факторов, как объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица, а также от факторов, связанных с соотношением затрат и выгод, в связи с чем методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), и объем документации будут меняться. Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита представлены в приложении к настоящему правилу (стандарту) аудиторской деятельности. Они являются обязательными к исполнению всеми аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами).

6. Общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита, которые устанавливаются аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), должны предусматривать следующее:

- а) работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;
- б) работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) должны владеть надлежащими навыками и придерживаться их, а также обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью;
- в) проведение аудита поручается работникам, имеющим специальную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях;
- г) необходимо в достаточной мере направлять работу работников, осуществлять текущий контроль на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества;
- д) в случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;
- е) необходимо постоянно проводить работу как с потенциальными, так и с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжении сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица;
- ж) необходимо проводить регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита.

7. Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита необходимо довести до сведения работников аудиторской организации (индивидуального аудитора) так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

Требования по обеспечению внутреннего качества работы
в ходе аудиторской проверки

8. Руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки.

9. Руководитель аудиторской проверки анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

10. Любое поручение должно даваться ассистентам аудитора таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

11. Аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудиторской проверки четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур.

При этом работники могут быть информированы о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

12. Программа аудита, а также смета затрат времени и общий план аудита являются важным средством для доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

13. Во время проведения аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны:

а) осуществлять контроль за ходом аудита, с тем чтобы определить:

обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий;

понимают ли ассистенты аудитора указания по проведению аудита;

выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;

б) получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения аудита, осуществлять оценку их важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита;

в) устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

14. Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна проверяться работниками, имеющими, по крайней мере, равный уровень компетентности, по следующим вопросам:

а) была ли работа выполнена в соответствии с программой аудита;

б) были ли выполненная работа и полученные результаты надлежащим образом документально оформлены;

в) были ли все важные аспекты аудита урегулированы и отражены в аудиторских выводах;

г) были ли достигнуты цели аудиторских процедур;

д) соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

15. Необходимо своевременно проверять следующее:

а) общий план и программу аудита;

б) оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;

в) документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;

г) финансовую (бухгалтерскую) отчетность, предлагаемые поправки и аудиторское заключение.

16. Проверка работы по проведению аудита может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы работники, не участвующие в данной аудиторской проверке, выполнили дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Приложение

к правилу (стандарту)

№ 7 Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором)

А. Профессиональные требования

Принципы

Работник аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

Конкретные процедуры

1. Назначить отдельное лицо или группу лиц для осуществления руководства проведением конкретных процедур и разрешения вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, для чего:
 - а) определить обстоятельства, при которых было бы уместным документальное оформление принятых решений в отношении вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности;
 - б) требовать проведения необходимых профессиональных консультаций.
2. Доводить до сведения работников цели и процедуры, применяемые в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, для чего:
 - а) информировать работников об общих целях и конкретных процедурах, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также о том, что они должны знать эти цели и процедуры;
 - б) придавать особое значение независимости мышления в процессе обучения работников, а также в процессе контроля в ходе аудита;
 - в) своевременно информировать работников о тех аудируемых лицах, по отношению к которым должны выполняться требования независимости, в том числе:
 - составить и вести список аудируемых лиц, лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, и других лиц (аффилированных, ассоциированных и т. д.);
 - предоставить указанный список работникам, которым он будет необходим для определения ими своей независимости;установить процедуры по уведомлению работников об изменениях, внесенных в список.
3. Осуществлять регулярное наблюдение за соблюдением общих целей и конкретных процедур в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, определяемых в соответствии с кодексом профессиональной этики аудиторов, для чего:
 - а) обеспечить представление ежегодно работниками письменных заявлений, подтверждающих, что: работники ознакомлены с общими целями и конкретными процедурами, применяемыми аудиторской организацией (индивидуальным аудитором); запрещенные инвестиции не осуществляются и не осуществлялись в течение определенного периода; не существует запрещенных отношений и не осуществлялись операции, не соответствующие принципам аудиторской организации (индивидуального аудитора);
 - б) возложить ответственность за разрешение каких-либо исключительных ситуаций на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;
 - в) возложить ответственность за получение письменных заявлений и проведение анализа на предмет полноты документации, подтверждающей соблюдение принципа независимости, на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;
 - г) периодически анализировать взаимоотношения аудиторской организации (индивидуального аудитора) с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, с целью выявления тех случаев, которые наносят ущерб независимости или содержат признаки нанесения такого ущерба;
 - д) разработать процедуры, направленные на разрешение этических конфликтов и снижение (устранение) риска потери независимости;
 - е) проводить процедуры, предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) смену руководителя и ведущих работников, осуществляющих аудиторскую проверку одного и того же лица.

Б. Профессиональная компетентность

Принципы

Персонал аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен состоять из работников, знающих требования законодательства Российской Федерации, а при необходимости и других государств, и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими своих обязанностей с должной тщательностью. Необходимо в соответствии с требованиями Федерального закона "Об аудиторской деятельности" обеспечить наличие в штате аудиторской организации определенного минимального количества работников, имеющих квалификационные аттестаты аудитора.

Конкретные процедуры

1. Реализовывать программу, разработанную аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) для привлечения квалифицированных работников, путем планирования потребностей в работниках, определения целей найма на работу и установления квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров, для чего:

а) определять потребность в работниках всех уровней, устанавливать количественные показатели для найма исходя из состава текущих аудируемых лиц и лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, ожидаемого развития аудиторской организации и увольнения работников;

б) разработать программу найма работников, которая предусматривает:

установление направлений поиска потенциальных работников;

методы установления контактов с потенциальными работниками;

методы привлечения потенциальных работников и ознакомления их с деятельностью аудиторской организации (индивидуального аудитора);

методы оценки и отбора потенциальных работников с целью направления им предложений о найме на работу;

в) информировать лиц, занимающихся вопросами найма, о потребностях в работниках и целях найма;

г) возложить на уполномоченных лиц ответственность за решение кадровых вопросов;

д) проводить анализ эффективности реализации программы найма на работу, в том числе:

проводить периодически проверку выполнения программы найма для определения того,

соблюдаются ли цели и методы найма квалифицированных работников;

проверять периодически результаты найма с целью определения того, удовлетворяется ли потребность в работниках.

2. Установить квалификационные требования и разработать методические рекомендации для оценки потенциальных работников всех уровней, для чего:

а) определить качества, которыми должен обладать работник (интеллект, порядочность, честность и профессиональные способности);

б) определить профессиональные достижения и опыт, необходимые как для начинающих, так и для опытных работников (образование, служебный и профессиональный рост, опыт работы);

в) разработать методические рекомендации по найму работников в следующих ситуациях:

прием на работу лиц, состоящих в родственных отношениях с работниками аудиторской организации (индивидуального аудитора) или аудируемыми лицами;

повторный прием на работу лиц, ранее работавших в этой же аудиторской организации (у индивидуального аудитора);

прием на работу работников аудируемого лица;

прием на работу лиц, у которых возникает риск нарушения принципа независимости в отношении аудируемых лиц;

г) собрать биографические данные и документы, подтверждающие квалификацию лиц, принимаемых на работу, в том числе:

получить анкетные сведения;

принять заявление о приеме на работу;
провести собеседование;
получить сведения об образовании;
принять к сведению личные отзывы о заявителе;
изучить рекомендательные письма от прежних работодателей;
д) определить квалификацию принятых работников, в том числе нанятых не по обычным каналам найма (например, поступление на работу в качестве руководящего сотрудника среднего звена или в результате приобретения или слияния организаций), для того, чтобы оценить, отвечают ли они требованиям аудиторской организации (индивидуального аудитора).

3. Ознакомить лиц, подавших заявление о приеме на работу, и принятых работников с целями и процедурами, применяемыми аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), имеющими к ним отношение, для чего:

а) использовать брошюры или другие способы распространения информации;
б) составить справочник, в котором излагаются цели и методы работы, для распространения среди работников;
в) проводить ознакомительные мероприятия для принятых работников.

4. Подготовить методические рекомендации и требования по непрерывному профессиональному образованию и довести их до сведения работников, для чего:

а) возложить ответственность за профессиональный рост работников на лицо или группу лиц, имеющих соответствующие полномочия;
б) обеспечить проверку квалифицированными специалистами разработанных аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) методических рекомендаций (учебных программ);
в) предоставить принятым работникам для ознакомления сведения о деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), в том числе:
подготовить для принятых работников информационные материалы об их профессиональных обязанностях и правах;
назначить работника, ответственного за проведение собраний, на которых разъяснялись бы профессиональные обязанности и цели деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора);
г) определить требования по непрерывному профессиональному обучению работников, в том числе: рассмотреть требования законодательства Российской Федерации, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и профессиональных аудиторских объединений при установлении требований аудиторской организации (индивидуального аудитора); поощрять участие работников во внешних программах непрерывного профессионального обучения, включая курсы самостоятельного обучения;
поощрять участие работников в деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, рассмотреть вопрос о полной или частичной оплате аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) соответствующих членских взносов и расходов;
поощрять привлечение персонала к работе в аудиторских профессиональных советах и комиссиях, подготовке публикаций и участию в других профессиональных мероприятиях;
д) проводить анализ программ непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации работников и вести соответствующие записи, в том числе: периодически проверять документы по учету участия работников в указанных программах, чтобы определить соответствие такого участия требованиям аудиторской организации (индивидуального аудитора); периодически проверять отчеты об оценке и другие документы по учету участия, подготовленные в связи с программами непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации, с тем чтобы определить, насколько эффективно выполняются программы и способствуют ли они

осуществлению задач аудиторской организации (индивидуального аудитора); при необходимости рассмотреть вопрос о подготовке новой программы, пересмотре или прекращении реализации неэффективных программ.

5. Предоставлять работникам информацию о новшествах и изменениях профессиональных регламентирующих документов и материалов, в которых изложены цели и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также поощрять работников к самостоятельному повышению квалификации, для чего:

а) обеспечивать работников профессиональной литературой, информирующей о новшествах в области профессиональных регламентирующих документов, в том числе: материалами общего характера, например нормативными актами по вопросам бухгалтерского учета и аудита и другим направлениям; справочниками, содержащими информацию о целях и процедурах, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), при этом справочники следует периодически обновлять в соответствии с последними нововведениями и меняющимися условиями;

б) разработать или приобрести материалы для учебных программ, реализуемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также произвести отбор преподавателей, в том числе: сформулировать цели учебных программ и требования к уровню образования и (или) опыту работы для участия в этих программах; обеспечить привлечение преподавателей с квалификацией, соответствующей как содержанию учебных программ, так и методике преподавания; предоставить участникам учебных программ возможность оценить содержание программ и преподавателей; предоставить преподавателям возможность оценить содержание учебных программ и уровень их участников; обновлять по мере необходимости учебные программы с учетом последних достижений, меняющихся условий и отчетов об оценке программ; обеспечить создание библиотеки или других информационных средств, содержащих необходимые нормативные акты и другие материалы по профессиональным вопросам.

6. По мере необходимости реализовать учебные программы, обеспечивающие потребность аудиторской организации (индивидуального аудитора) в работниках, обладающих специальными знаниями, для чего:

а) реализовывать программы по развитию и поддержанию надлежащего уровня компетентности работников в специализированных отраслях и областях, в том числе в вопросах компьютеризированного аудита и методах статистической выборки;

б) поощрять участие работников во внешних программах обучения, встречах и конференциях с целью приобретения экспертных знаний в сфере профессиональной деятельности, а также знаний в отдельных отраслях;

в) поощрять членство и участие в общественных организациях, имеющих отношение к специализированным областям и отраслям;

г) обеспечить работников технической литературой по специализированным областям и отраслям.

7. Определить квалификационные характеристики для различных уровней ответственности в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), для чего:

а) подготовить методические рекомендации с описанием обязанностей работников каждого уровня, ожидаемых результатов деятельности и квалификационных характеристик, необходимых для повышения в должности, включая: наименование должности и связанные с ней обязанности; опыт работы (который может быть выражен в виде стажа), необходимый для продвижения на следующий уровень;

- б) определить критерии, которые будут приниматься во внимание при оценке результатов индивидуальной работы и профессионального уровня, в том числе:
- знания в профессиональной сфере;
 - способность осуществлять анализ и выносить профессиональные субъективные суждения;
 - навыки общения;
 - способности лидерства и преподавательские способности;
 - установление взаимоотношений с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги;
 - личное отношение к работе и профессиональная манера поведения (характер, интеллект, мотивация и наличие стремления к профессиональному росту);
 - аудиторская квалификация, необходимая для повышения до уровня, позволяющего выполнять контрольные функции;
- в) использовать справочник и другие информационные средства с целью доведения до сведения работников информации о процедурах повышения в должности.
8. Оценивать работу работников и доводить до их сведения результаты оценки, для чего:
- а) собирать информацию о работе работников и проводить ее оценку, в том числе:
- определить ответственных за проведение оценки, а также требования по каждому уровню с указанием ответственных за подготовку оценочных листов и срока их подготовки;
 - информировать работников о задачах оценки их работы;
 - применять для оценки работы оценочные листы, которые могут быть стандартизированы;
 - проводить обсуждение оценки работы вместе с лицом, подвергнутым оценке;
 - требовать, чтобы начальник работника, проводившего оценку, проверил результаты оценки;
 - проверить оценочные листы на предмет того, чтобы работники оценивались не своими начальниками;
 - проверять, чтобы оценка работы проводилась своевременно;
 - вести персональные дела работников, содержащие документацию, связанную с оценкой их работы;
- б) периодически консультировать работников как в отношении их успехов, так и в отношении возможностей их служебного роста, в том числе:
- периодически проводить совместно с работниками оценку их работы, включая оценку их успехов, результатов деятельности, будущих целей аудиторской организации (индивидуального аудитора) и каждого работника, возможности служебного роста;
 - периодически оценивать руководителей аудиторской организации на основе оценки, данной вышестоящими или равными по служебному положению работниками, и консультировать их на предмет наличия у них квалификации, необходимой для выполнения соответствующих обязанностей;
 - периодически пересматривать систему оценки работы и проводить последующие консультации с целью удостовериться в том, что:
 - процедуры оценки работы и ведения документации осуществляются своевременно;
 - требования, установленные для продвижения по службе, соблюдаются;
 - решения, принимаемые в отношении работников, соответствуют результатам оценки их работы;
 - работа более высокого качества получает соответствующее признание.
9. Назначить лиц, ответственных за принятие решений о повышении работников в должности, для чего:
- а) возложить на назначенных лиц ответственность за принятие решений о повышении в должности или приостановке повышения, за проведение собеседований по оценке работы с лицами, рекомендованными к повышению в должности, за документальное оформление результатов собеседования и ведение надлежащей документации;
- б) проводить при принятии решений о повышении в должности оценку получаемых данных, уделяя

надлежащее внимание качеству выполняемой работы;

в) периодически изучать опыт продвижения по службе работников с целью удостовериться в том, что работникам, соответствующим установленным критериям, поручается выполнение более ответственной работы.

В. Поручение заданий

Принципы

Аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, а также отвечающим критерию независимости.

Конкретные процедуры

1. Изложить подход аудиторской организации (индивидуального аудитора) к поручению заданий, включая планирование общих потребностей аудиторской организации (индивидуального аудитора) и отдельных ее подразделений, а также меры, предпринимаемые с целью достижения баланса в отношении потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников, в том числе:

а) определять потребность в кадрах как аудиторской организации в целом, так и ее отдельных подразделений;

б) своевременно определять потребность в работниках в связи с отдельными аудиторскими проверками;

в) определять затраты времени на проведение аудиторских проверок для установления потребности в работниках и составления графика аудиторской работы;

г) учитывать следующие факторы для достижения баланса с точки зрения потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников:

объем и степень сложности аудита;

наличие работников;

необходимость в специальных знаниях;

временные рамки планируемой работы;

преемственность в работе и периодическая ротация кадров;

возможность обучения работников на рабочем месте.

2. Назначить лицо или лиц, ответственных за назначение работников для проведения аудиторских проверок, для чего:

а) учитывать при назначении отдельных лиц:

требования к работникам и сроку выполнения работы при проведении конкретного аудита;

оценку квалификации работников с точки зрения опыта, занимаемой должности, образования и специальных экспертных знаний;

планируемый уровень контроля и участия работников, выполняющих контрольные функции;

предполагаемое время, которым располагают работники, назначенные для проведения аудита;

ситуации, когда возможно возникновение проблем, связанных с нарушением принципа независимости и конфликтом интересов, например назначение работника для проведения аудита лица, являвшегося прежде его работодателем или являющегося работодателем родственника работника аудиторской организации (индивидуального аудитора);

б) при назначении работников следует уделять должное внимание преемственности и ротации кадров в целях рационального проведения аудита, а также учитывать возможность привлечения других работников, имеющих различный уровень подготовки и опыт работы.

3. Обеспечить утверждение графика проведения аудита и назначений работников для проведения аудита, для чего:

а) предоставить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) в случае необходимости для проверки и утверждения список работников, назначенных для проведения

аудита, с указанием их квалификации;

б) принять во внимание опыт и профессиональную подготовку работников исходя из сложности аудита и других требований к нему, а также определить необходимый уровень контроля.

Г. Контрольные полномочия

Принципы

Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно.

Конкретные процедуры

1. Предусмотреть процедуры для планирования аудита, для чего:

а) назначить лицо, ответственное за планирование аудита, привлечь к процессу планирования работников, назначенных для проведения аудита;

б) подготовить справочную информацию об аудируемом лице или проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок, а также внести соответствующие корректировки в процесс планирования аудита с учетом изменившихся обстоятельств;

в) определить вопросы, которые необходимо отразить в общем плане и программе аудита, в том числе:

составление предполагаемых программ работы по отдельным направлениям проверки;

определение потребности в работниках и в их специальных знаниях;

предварительное определение срока, необходимого для проведения аудита;

анализ текущих экономических условий, влияющих на аудируемое лицо или сферу его деятельности, и их возможное влияние на проведение аудита;

г) провести анализ факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора) и на работников, участвующих в проведении аудита.

2. Предусмотреть процедуры для поддержания стандартов качества аудиторской организации (индивидуального аудитора) при выполнении аудиторской работы, для чего:

а) обеспечить достаточный контроль на всех административных уровнях, принимая во внимание подготовку, способности и опыт работников;

б) составить методические указания в отношении формы и содержания рабочих документов;

в) использовать стандартизированные формы, контрольные перечни и вопросники в той мере, в какой это будет необходимо для проведения аудита;

г) предусмотреть методы решения вопросов, связанных с различиями в профессиональных суждениях работников, привлеченных к проведению аудита.

3. Предоставлять работникам возможность обучения на рабочем месте в процессе проведения аудита, для чего:

а) придавать особое значение обучению на рабочем месте, являющемуся важной частью профессиональной подготовки каждого работника, в том числе:

обсуждать с ассистентами аудиторов взаимосвязь выполняемой ими работы с аудитом в целом;

привлекать ассистентов аудиторов к выполнению как можно большего объема работы, связанной с аудитом, при условии обеспечения надлежащего контроля за качеством их работы;

б) придавать особое значение навыкам управления кадрами и включать данные вопросы в учебные программы;

в) стимулировать работников к обучению и повышению квалификации;

г) проводить анализ выполненных поручений для определения того, что работники:

отвечают требованиям в отношении опыта работы, установленным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, и профессиональными аудиторскими объединениями;

приобретают опыт в различных областях аудита и различных отраслях экономики;

выполняет работу, находясь в подчинении различных руководящих работников.

Д. Консультирование

Принципы

В случае необходимости в аудиторской организации (у индивидуального аудитора) либо вне ее следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями.

Конкретные процедуры

1. Определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять работников к получению консультаций и использованию необходимых источников в случае возникновения сложных или необычных проблем, для чего:

а) информировать работников о процедурах проведения консультаций;
б) определить области аудита и особые ситуации, требующие проведения консультаций, включая: применение новых нормативных правовых актов;

отрасли, где существуют особые требования к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита либо составлению финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;

возникновение проблем в области практики проведения аудита;

требования по представлению документов, установленные органами государственной власти Российской Федерации, иностранных государств;

в) обеспечивать доступ к справочным материалам и авторитетным источникам, в том числе: определить в каждом подразделении аудиторской организации лиц, ответственных за работу библиотеки справочной литературы;

хранить справочники и издавать документы, в том числе имеющие отношение к специализированным отраслям и областям;

заключать по мере необходимости соглашения с другими организациями и лицами с целью пополнения информационных ресурсов;

обращаться с вопросами в соответствующие подразделения профессиональных аудиторских объединений, созданные для их разъяснения;

г) определить ситуации, создающие угрозу независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора) и их работников и требующие проведения консультаций и выработки мер, направленных на снижение (устранение) риска утраты независимости.

2. Назначать компетентных работников и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций, для чего:

а) назначать работников, ответственных за представление документов в органы государственной власти;

б) назначать работников, специализирующихся по определенным отраслям;

в) информировать работников об уровне полномочий в процессе выработки ими единого мнения и о процедурах для разрешения разногласий.

3. Определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, для чего:

а) информировать работников об объеме необходимой документации и об ответственности за ее подготовку;

б) определить случаи, требующие сохранения документации после проведения консультации;

в) сохранять документацию по результатам консультаций в качестве справочного материала и для исследовательских целей. Е. Работа с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги

Принципы

Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных аудируемых лиц и лиц, которым могут быть оказаны сопутствующие аудиту услуги, и анализ работы с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжения сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности

предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица и лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги.

Конкретные процедуры

1. Установить методы оценки потенциальных аудируемых лиц, для чего:

а) исходить из того, что оценка включает в себя:

получение и просмотр имеющейся финансовой (бухгалтерской) отчетности потенциального аудируемого лица, например годовых отчетов, промежуточных отчетов и налоговых деклараций; получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному аудируемому лицу, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого аудируемого лица. Вопросы могут быть адресованы сотрудникам банка, юристам, обслуживающим данное лицо, и другим представителям финансовых и деловых кругов;

анализ контактов с предшествующим аудитором. Опрос может включать вопросы, касающиеся фактов, имеющих отношение к честности руководства, разногласиям с руководством в связи с учетной политикой, аудиторскими процедурами или другими важными проблемами, а также вопросы, касающиеся мнения предшествующего аудитора о причинах замены аудиторов; рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что аудиторская организация (индивидуальный аудитор) отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;

оценку независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора) и их способности оказать услуги предполагаемому аудируемому лицу, включая оценку потребности в знаниях соответствующей отрасли, а также в работниках, оценку ситуаций, оказывающих влияние на независимость, согласно кодексу профессиональной этики аудиторов;

установление того факта, что заключение договора с клиентом не будет нарушать кодекс профессиональной этики аудиторов;

б) назначить лицо или группу лиц соответствующего уровня для оценки полученной информации о предполагаемом аудируемом лице и решения вопроса о сотрудничестве с ним, в том числе: рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не желают принять или могут принять только на определенных условиях;

обеспечить документальное оформление сделанных выводов;

установить процедуры проверки факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора), и лиц, назначаемых для участия в данной проверке;

в) информировать соответствующих работников о процедурах сотрудничества с аудируемыми лицами;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение и контроль соблюдения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении сотрудничества с аудируемыми лицами.

2. Оценить аудируемое лицо в случае наступления определенных событий с целью принятия решения о том, следует ли продолжать отношения с ним, для чего:

а) определить наступление такого события, включая:

истечение какого-либо периода времени;

значительное изменение, касающееся одного или нескольких из указанных факторов: руководящий состав, структура собственности, юридические консультанты, финансовое положение, результат участия в судебном процессе, объем задания, характер деятельности аудируемого лица, наличие обстоятельств, которые могли бы побудить аудиторскую организацию (индивидуального аудитора) к отказу от сотрудничества с аудируемым лицом, если бы такие обстоятельства существовали во время первоначального принятия решения о сотрудничестве, истечение установленного срока работы руководителя аудиторской проверки и ведущих работников с одним и тем же аудируемым лицом, факторы, оказывающие влияние на независимость аудиторской организации

(индивидуального аудитора) и работников, принимающих участие в аудите;

б) назначить лицо или группу лиц для оценки полученной информации и принятия решения о продолжении работы с аудируемым лицом, в том числе:

рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудитор не будет продолжать выполнять или будет продолжать выполнять только на определенных условиях;

обеспечить документальное оформление сделанных выводов;

в) информировать работников о процедурах сохранения сотрудничества с аудируемым лицом;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение сохранения сотрудничества с аудируемым лицом, и обеспечить соответствующий контроль.

Ж. Мониторинг эффективности процедур

внутреннего контроля качества

Принципы

Необходимо постоянно осуществлять наблюдение за уровнем эффективности принятых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) процедур внутреннего контроля качества.

Конкретные процедуры

1. Определить объем и содержание программы аудиторской организации (индивидуального аудитора) по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества, для чего:

а) установить процедуры, необходимые для обеспечения разумной уверенности в том, что цель и процедуры внутреннего контроля качества аудиторской организации (индивидуального аудитора) являются эффективными, в том числе:

определить цели, подготовить инструкции и программы проверки, используемые при наблюдении; подготовить методические указания в отношении объема работ и критериев отбора аудиторских заданий, подлежащих обзорной проверке;

определить периодичность и сроки проведения мероприятий в ходе осуществления наблюдения;

установить методы разрешения разногласий, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за проведение проверки, работниками, участвующими в выполнении аудиторского задания, или руководящими работниками;

б) установить уровень компетентности работников, которые будут участвовать в наблюдении, и способы их отбора, в том числе:

определить критерии отбора, включая уровень ответственности работников и требования к наличию специальных знаний;

определить лиц, ответственных за отбор работников;

в) проводить наблюдение, в том числе:

проверять соблюдение принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора);

выборочно проверять аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам, применяемым аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении внутреннего контроля качества аудита.

2. Сообщить об установленных фактах соответствующим представителям руководства аудиторской организации (индивидуальному аудитору), обеспечить планирование и осуществление мероприятий по наблюдению, а также общую проверку системы внутреннего контроля качества в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), для чего:

а) обсудить факты с соответствующими работниками;

б) обсудить выводы, сделанные по результатам отобранных для проверки аудиторских заданий, с руководящими работниками, отвечающими за такие задания;

в) сообщить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) об установленных фактах и дать рекомендации в целом и по отобранным для проверки аудиторским заданиям, а также сообщить о проведенных или планируемых мероприятиях по устранению недостатков;

г) установить, что запланированные мероприятия действительно проводились;
д) определить необходимость изменения и (или) уточнения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении внутреннего контроля качества, исходя из результатов наблюдения и других значимых факторов. Правило (стандарт) N 8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей.
2. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.
3. Под термином "аудиторский риск" понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.
4. Термин "неотъемлемый риск" означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.
5. Термин "риск средств контроля" означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
6. Термин "риск необнаружения" означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.
7. Термин "система бухгалтерского учета" означает упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.
8. Термин "система внутреннего контроля" означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.
9. Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.
10. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- б) организационная структура аудируемого лица;
- в) распределение ответственности и полномочий;
- г) осуществляемая кадровая политика;
- д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
- з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

11. К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- а) подотчетность одних работников другим;
- б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;
- ж) ограничение доступа к активам и записям;
- з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

12. В процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

- а) определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;
- в) разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

13. При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск обнаружения, который может быть принят во внимание в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

Неотъемлемый риск

14. При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтерского учета и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

15. Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное

суждение для того, чтобы учесть следующие факторы:

на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности

а) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период (например, неопытность руководства может повлиять на подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица);

б) необычное давление на руководство (например, обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности, такие, как большое число банкротств организаций в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности аудируемого лица; банкротство головной организации (если аудируемое лицо является дочерней организацией) или банкротство дочерней организации (если аудируемое лицо является головной организацией); банкротство крупных акционеров (участников) аудируемого лица);

в) характер деятельности аудируемого лица (например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость аффилированных лиц, а также количество производственных площадей и их территориальное расположение);

г) факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли);

на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций

д) счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям (например, статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки);

е) сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

ж) роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета;

з) подверженность активов потерям или незаконному присвоению (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, таких, как денежные средства);

и) завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

к) операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

16. Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

а) осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

б) своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;

в) возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

г) регулярное сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

17. По причине существования неотъемлемых ограничений системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. Указанные ограничения включают:

а) требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

б) ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;

- в) потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора, по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;
- г) возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними или внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;
- д) возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;
- е) возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности и эффективность указанных процедур поэтому может снизиться.

18. В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить сквозной тест, то есть проследить прохождение нескольких операций через всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквозных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

19. Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе от:

- а) объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;
- б) соображений, связанных с понятием существенности;
- в) применяемых средств внутреннего контроля;
- г) формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;
- д) аудиторской оценки неотъемлемого риска.

20. Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретается на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

- а) запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица наряду с использованием документации аудируемого лица, такой, как пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей;
- б) изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- в) наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций.

21. Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- а) основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;
- б) способы инициирования таких операций;
- в) основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;
- г) процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

22. Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки

отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

23. Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Риск средств контроля

24. Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

25. После того как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

26. По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

- а) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
- б) оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

27. Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

- а) может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения;
- б) планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

28. В рабочих документах аудитору необходимо изложить следующее:

- а) свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- б) оценку риска средств контроля.

В случае если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

29. Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем документации аудитора.

30. Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности:

а) структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

б) средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

31. Некоторые процедуры, выполняемые с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

32. Если аудитор приходит к выводу о том, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, также предоставляют аудиторские доказательства в части обеспечения соблюдения некоторой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может использовать такие аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

33. Тесты средств контроля включают:

проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например проверку наличия разрешения на проведение операции;

направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом.

34. Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

35. В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективного применения средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ их применения, последовательность их применения в течение определенного периода времени, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность появления отклонений. Отклонения от установления средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе работников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает специальные запросы в отношении данных аспектов, в частности в отношении периодичности изменений в составе сотрудников, выполняющих основные функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим образом охватывают период, в течение которого произошли изменения или колебания.

36. Цели тестов средств контроля компьютерных информационных систем остаются теми же, что и при выполнении операций вручную, однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или может предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Использование подобных методов, например инструментов по исследованию электронных файлов, может быть уместным в том случае, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые

запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

37. Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

38. Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру контроля, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

39. При определении надлежащего аудиторского доказательства для подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудиторских проверок. В случае проведения аудиторских проверок на протяжении нескольких лет аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как будет обладать сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему необходимо обновлять полученные знания и рассмотреть необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, примененные в ходе предыдущих аудиторских проверок, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам. Аудитору необходимо получить аудиторские доказательства в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем больше времени проходит с момента выполнения таких процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

40. Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего проверяемого периода. Если в разное время в течение проверяемого периода применялись средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент проверяемого периода требует отдельного анализа характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

41. Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения аудируемого лица до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тестов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. В данном случае во внимание принимаются следующие факторы:

результаты промежуточных тестов;
длительность оставшегося периода;

наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;
характер и величина операций и других событий, а также соответствующих остатков на счетах бухгалтерского учета;
контрольная среда, в особенности средства контроля, применяемые сотрудниками аудируемого лица в порядке текущего контроля;
процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

42. Перед окончанием аудиторской проверки, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

Взаимосвязь между оценками неотъемлемого риска
и риска средств контроля

43. Чтобы избежать ситуаций, связанных с неотъемлемым риском, руководство аудируемого лица, как правило, разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В данной ситуации аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Риск необнаружения

44. Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Если аудитору придется проверить все остатки по счетам бухгалтерского учета или все однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, потому что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

45. Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи аудитор рассматривает:

- а) характер процедур проверки по существу, например проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон, не связанных с аудируемым лицом, а не на его сотрудников или документацию, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;
- б) временные рамки выполнения процедур проверки по существу, например проведение таких процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;
- в) объем процедур проверки по существу, например использование большего объема выборки.

46. Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В приложении к настоящему правилу (стандарту) показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения (оценки, приведенные в девяти правых нижних клетках таблицы) может

изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

47. Несмотря на то, что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других процедур. Искажения, обнаруженные в ходе процедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

48. Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных остатков на счетах бухгалтерского учета и групп операций.

49. Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, например в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

50. Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности применительно к существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудиторский риск при аудите субъектов
малого предпринимательства

51. Аудитору необходимо обеспечить достаточный уровень уверенности для того, чтобы в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, в том числе субъектов малого предпринимательства, он смог выразить безоговорочно положительное мнение. Однако многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных хозяйствующих субъектов, нецелесообразно применять в отношении субъектов малого предпринимательства. Например, в субъектах малого предпринимательства процедуры бухгалтерского учета могут выполняться небольшим числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и с хранением документации. Таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным. В некоторых случаях недостаточное разделение обязанностей между сотрудниками аудируемого лица может компенсироваться системой жесткого управленческого контроля, в том случае, когда средства контроля со стороны владельца (который одновременно является и руководителем) обусловлены личным знанием деятельности хозяйствующего субъекта и непосредственным участием в операциях. В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении средств контроля, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур проверки по существу.

Информирование о недостатках

52. В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих

системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении управленческих целей.

Приложение

к правилу (стандарту)

№ 8

Таблица зависимости между компонентами аудиторского риска -----

| Аудиторская оценка риска средств контроля

| +-----

| |Высокая |Средняя* |Низкая* -----+-----+-----+-----+----- Аудиторская |

Высокая |Самая низкая*|Более низкая* |Средняя* оценка +-----+-----+-----+-----

неотъемлемого| Средняя |Более низкая*|Средняя* |Более высокая* риска +-----+-----+-----

--+-----

| Низкая |Средняя* |Более высокая*|Самая высокая* -----

*Заштрихованные клетки таблицы относятся к риску необнаружения.

Правило (стандарт) № 9. Аффилированные лица

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении выявления и изучения в процессе осуществления аудиторской деятельности хозяйственных операций с хозяйствующими субъектами, являющимися аффилированными лицами аудируемого лица.
 2. Для целей настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности под аффилированными лицами понимаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, признаваемые таковыми в соответствии с Законом РСФСР "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках". Операцией между аудируемым лицом и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, осуществляемая между аудируемым лицом и аффилированным лицом.
 3. Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся аффилированных лиц и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым лицом и аффилированным лицом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции с аффилированными лицами.
- Вследствие неопределенности, присущей предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно полноты информации об аффилированных лицах, процедуры, определенные в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности, предоставят достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких предпосылок при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые повышают риск искажения отчетности сверх ожидаемого уровня или указывают на то, что имело место существенное искажение информации об аффилированных лицах.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

4. Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций с аффилированными лицами.

5. Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и отрасли в целом, позволяющими ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Наличие аффилированных лиц и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

- а) применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может предусматривать раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;
- б) наличие аффилированных лиц или операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- в) источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от неаффилированных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
- г) операции с аффилированными лицами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Наличие аффилированных лиц и раскрытие информации о них

6. Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

- а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;
- б) проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;
- в) запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их аффилированности в отношении других хозяйствующих субъектов;
- г) изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- д) изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- е) запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц;
- ж) запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;
- з) провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы. Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние, невысок, указанные процедуры следует модифицировать.

7. Если применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие информации об аффилированных лицах и отношениях с ними, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

Операции с аффилированными лицами

8. Аудитор должен провести детальное изучение информации об операциях с аффилированными лицами, представленной руководством аудируемого лица, а также быть готовым обнаружить другие существенные операции с аффилированными лицами.

9. При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска средств контроля аудитор должен проанализировать достоверность процедур контроля учета операций с аффилированными лицами и формирования информации о них.

10. В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных аффилированных лиц, в том числе:

операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;

операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;

операции, содержание которых отличается от их формы;

операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;

большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);

неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

11. В ходе аудиторской проверки аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций с аффилированными лицами.

Подобные процедуры включают:

детальные процедуры в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;

анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое внимание уделяется операциям,

отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;

анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций с аффилированными лицами;

анализ инвестиционных сделок, например, приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

Проверка операций с аффилированными лицами

12. При проверке операций с аффилированными лицами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты.

13. С учетом характера взаимоотношений с аффилированными лицами доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у аффилированного лица на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало инструкции дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения следующих процедур:

подтверждение условий и суммы денежных средств, затраченных на операцию с аффилированным лицом;

изучение доказательств, имеющихся у аффилированного лица;

подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, гарантами, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Заявление руководства аудируемого лица

14. Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- а) полноты представленной информации относительно определения круга аффилированных лиц;
- б) достоверности раскрытия информации об аффилированных лицах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

15. Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Правило (стандарт) N 10. События после отчетной даты

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты. В настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности термин "события после отчетной даты" используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

2. Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

3. В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:

- а) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- б) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения

4. Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Данные процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении остатков на счетах бухгалтерского учета на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

5. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

- а) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

б) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

в) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

г) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

д) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:

текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных; принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;

имела ли место или планируется продажа активов;

имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;

имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;

произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

6. Если аудит дочернего общества аудируемого лица или структурного подразделения аудируемого лица, такого как представительство или филиал, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания отчетного периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате подписания аудиторского заключения.

7. Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям

финансовой (бухгалтерской) отчетности

8. В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

9. Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность,

обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

10. Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

11. Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

12. Если аудиторское заключение по ранее подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

13. После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

14. Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

15. Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

16. Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания

для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

17. Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

18. Необходимость в пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Осуществление эмиссии ценных бумаг

19. В случае осуществления эмиссии ценных бумаг, сопровождающейся регистрацией проспекта ценных бумаг, в том числе при публичном размещении эмиссионных ценных бумаг, аудитор должен принять во внимание соответствующие требования законодательства Российской Федерации и требования, связанные с ними. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг. Это включает выполнение процедур, предусмотренных в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности и охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

Правило (стандарт) N 11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

2. Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности. Факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности

3. Поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обязанность руководства аудируемого лица

заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом.

4. Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа.

5. Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этой связи следует принимать во внимание, что:

как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;

любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому последующие события могут вступать в противоречие с профессиональным суждением, которое было разумным в момент его вынесения; размер и сложная структура аудируемого лица, характер и условия его деятельности, а также степень воздействия на аудируемое лицо внешних факторов оказывают влияние на профессиональное суждение о влиянии условных фактов.

6. Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

а) финансовые признаки:

отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;

привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;

изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);

существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений;

неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;

неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;

значительные убытки от основной деятельности;

трудности с соблюдением условий договора о займе;

задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;

экономически нерациональные долговые обязательства;

признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;

б) производственные признаки:

увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;

потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;

проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;

существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;

существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации

продукции (работ, услуг) или превышающий его;

в) прочие признаки:

несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации;

судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;

внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Указанный перечень признаков не является окончательным. Кроме того, наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Значение перечисленных признаков может снижаться под воздействием других признаков.

Например, неспособность аудируемого лица производить выплаты в обычном порядке может быть ликвидирована при помощи действий его руководства по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников, например за счет активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет возврата займов или привлечения дополнительных инвестиций. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть компенсирована появлением альтернативного источника поставок.

7. При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор рассматривает надлежащий характер использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если требования к составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривают обязанности руководства аудируемого лица специально оценивать способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией ее непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

8. При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

9. В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за тем, имеются ли доказательства существования факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких факторов аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли они на проведенную аудитором оценку компонентов аудиторского риска.

10. Аудитор рассматривает факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, в ходе планирования аудита, поскольку такое рассмотрение позволяет своевременно обсудить их с руководством аудируемого лица, а также в ходе проведения аудита.

11. В некоторых случаях работники аудируемого лица сами могут провести предварительную оценку применимости допущения непрерывности деятельности на первоначальных этапах аудита. В этом случае аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство аудируемого

лица какие-либо факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, и если выявило, то каковы связанные с этим планы руководства.

12. Если аудируемое лицо еще не проводило предварительной оценки применимости допущения непрерывности деятельности, то аудитор запрашивает у него, существуют ли какие-либо финансовые, производственные и другие факторы, указанные в пункте 6 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Аудитор может обратиться к аудируемому лицу с просьбой произвести такую оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил факторы, влияющие на допущение непрерывности деятельности.

13. Аудитор анализирует последствия выявленных факторов при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска. Наличие таких факторов может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

14. Аудитор должен проанализировать данную руководством аудируемого лица оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Оценка руководством аудируемого лица способности аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность является основным фактором при анализе аудитором возможности допущения непрерывности деятельности.

При анализе оценки, данной руководством аудируемого лица, аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, на которых основывалась такая оценка, и планы руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения аудиторских процедур.

15. Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода в 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

16. Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования известных событий (запланированных или иных) или условий, которые могут иметь место в будущем и которые могут поставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитору может стать известно о таких факторах в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе аудиторских процедур, касающихся событий, произошедших после отчетной даты.

17. Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо факторов, повышается по мере их отдаленности во времени, постольку аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности аудируемого лица, являются значительными. Аудитор вправе потребовать от аудируемого лица оценить потенциальную значимость условных факторов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

18. Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением направления запроса аудируемому лицу) с целью проверки признаков наличия факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода как минимум в 12 месяцев со дня отчетной даты. Дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

19. В случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен: проверить планы аудируемой организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения непрерывности деятельности;

путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;
потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем.

20. Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур. Процесс рассмотрения таких факторов продолжается по мере проведения аудита. В случае когда аудитор считает, что такие факторы обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, определенные процедуры приобретают дополнительное значение. Аудитор запрашивает у аудируемого лица информацию относительно его деятельности в будущем, в том числе планов получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том, появились ли какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения аудиторским лицом собственной оценки перспектив непрерывности деятельности. Аудитор должен стремиться получить достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

21. В число аудиторских процедур в случае, предусмотренном в пункте 20 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, входят:

анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.;

анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;

ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;

опрос юристов и других специалистов аудируемого лица с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;

проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности указанных лиц предоставить дополнительные средства;

изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;

изучение условных фактов хозяйственной деятельности;

анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

22. В случае когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности аудируемого лица, аудитор должен проанализировать: надежность информационных систем аудируемого лица, предоставляющих информацию о движении финансовых потоков;

обоснованность допущений, на которых основываются прогнозы аудируемого лица.

Кроме того, аудитор сравнивает:

прогнозные данные за предшествующие периоды с фактическими результатами;

прогнозные данные за текущий период с результатами, достигнутыми на дату проведения аудита.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

23. Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости

допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как поручительство аудитора в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным.

24. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

25. В случае если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает: описываются ли адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами; указывается ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

26. Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

27. Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

28. Если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. Если на основе выполненных дополнительных процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудитор считает, что аудируемое лицо 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 (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым, и выражает отрицательное мнение.

29. В случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядком. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу о соблюдении такого порядка, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть необходимым включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к ситуации, с тем, чтобы обратить внимание пользователя на особый порядок подготовки финансовой

(бухгалтерской) отчетности.

30. Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся использования допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недостаточная аналитическая работа со стороны руководства аудируемого лица, как правило, не может помешать аудитору удостовериться в способности аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность, если у аудируемого лица есть долговременный опыт прибыльной деятельности и беспрепятственный доступ к финансовым ресурсам. Подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности

значительно позже отчетной даты

31. В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае если задержка могла быть связана с событиями или условиями, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, указанных в пункте 19 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.
