

Итоговый вариант  
Октябрь 2018

ISA.

*Международный стандарт аудита 540  
(пересмотренный)*

---

МСА 540 (пересмотренный)

и

Согласующиеся и прочие  
поправки к другим  
международным стандартам  
вследствие принятия МСА 540  
(пересмотренного).

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## **О Совете по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB)**

Документ разработан и утвержден Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Цель IAASB состоит в том, чтобы служить общественным интересам путем разработки высококачественных стандартов аудита, обеспечения уверенности, других соответствующих стандартов и содействия сближению международных и национальных стандартов аудита и обеспечения уверенности, тем самым повышая качество и согласованность практики во всем мире и укрепляя глобально доверие общественности к аудиторской деятельности и аудиторской профессии.

IAASB разрабатывает стандарты аудита и обеспечения уверенности и руководство для пользования ими всеми профессиональными бухгалтерами в рамках общего процесса установления стандартов с участием Совета по надзору за общественными интересами, который контролирует деятельность IAASB, и Консультативной группы IAASB, которая обеспечивает учет общественных интересов при разработке стандартов и руководств. Международная федерация бухгалтеров (IFAC) способствует поддержанию организационной структуры и осуществлению процессов, составляющих суть деятельности IAASB.

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Стр.
МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» .....	4
Согласующиеся поправки к другим международным стандартам .....	73

---

# МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)

## АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

(вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды,  
начинающиеся 15 декабря 2019 года или после этой даты)

### СОДЕРЖАНИЕ

	Пункт
<b>Введение</b>	
Сфера применения настоящего стандарта .....	1
Характер оценочных значений.....	2–3
Основные принципы настоящего стандарта .....	4–9
Дата вступления в силу .....	10
Цель.....	11
Определения .....	12
Требования	
Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия .....	13–15
Выявление и оценка рисков существенного искажения .....	16–17
Ответные меры на оцененные риски существенного искажения .....	18–30
Раскрытие информации об оценочных значениях.....	31
Признаки возможной предвзятости руководства .....	32
Общая оценка, основанная на проведенных аудиторских процедурах.....	33–36
Письменные заявления .....	37
Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими соответствующими сторонами.....	38
Документация .....	39
<b>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы</b>	
Характер оценочных значений.....	A1–A7
Основные принципы настоящего стандарта .....	A8–A13
Определения .....	A14–A18
Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия .....	A19–A63
Выявление и оценка рисков существенного искажения .....	A64–A80
Ответные меры на оцененные риски существенного искажения .....	A81–A132
Признаки возможной предвзятости руководства .....	A133–A136

Общая оценка, основанная на проведенных аудиторских процедурах.....	A137–A144
Письменные заявления .....	A145
Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими соответствующими сторонами.....	A146–A148
Документация .....	A149–A152
Приложение 1. Факторы неотъемлемого риска	
Приложение 2. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	

---

Международный стандарт аудита (МСА) 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

МСА 540 (пересмотренный) был утвержден Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (PIOB), который пришел к выводу о том, что процедура разработки стандарта носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

## Введение

### Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора по аудиту оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности. В частности, в нем более подробно разъясняется порядок применения МСА 315 (пересмотренного)<sup>1</sup>, МСА 330<sup>2</sup>, МСА 450<sup>3</sup>, МСА 500<sup>4</sup>, а также других применимых к аудиту оценочных значений и раскрытию информации стандартов. В нем также содержатся требования и указания по выявлению искажений отдельных оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации, и признаков возможной предвзятости руководства.

### Характер оценочных значений

2. Оценочные значения существенно различаются по характеру и должны рассчитываться руководством в случаях, когда суммы в денежном выражении прямо установить невозможно. Расчет таких сумм в денежном выражении связан с неопределенностью оценки, которая отражает неотъемлемые ограничения в известной информации или исходных данных. Ограничения неизбежно приводят к субъективности и различиям в результатах расчетов. Процесс расчета оценочных значений предполагает выбор и применение метода с использованием допущений и исходных данных, которые требуют суждений руководства и могут усложнить расчет. Оценочные значения подвержены искажениям вследствие того, что сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска влияют на расчет данных сумм в денежном выражении (см. пункты А1–А6, Приложение 1).
3. Хотя данный стандарт применяется ко всем оценочным значениям, степень неопределенности их оценки будет существенно различаться. Характер, сроки и объем оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, требуемых настоящим стандартом, будут зависеть от неопределенности оценки и оценки соответствующих рисков существенного искажения. Степень неопределенности оценки некоторых оценочных значений может быть очень низкой в силу их характера, как и уровень сложности и субъективности связанных с ними расчетов. В отношении таких оценочных значений не предполагается, что процедуры оценки рисков и дальнейшие аудиторские процедуры, требуемые настоящим стандартом, будут всеобъемлющими. В случае высокой степени неопределенности оценки, сложности или субъективности ожидается, что такие процедуры будут гораздо большего объема. Настоящий стандарт содержит указания о том, как его требования могут быть масштабированы (см. пункт А7).

---

<sup>1</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

<sup>2</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

<sup>3</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

<sup>4</sup> МСА 500 «Аудиторские доказательства».

## Основные принципы настоящего стандарта

4. Настоящий стандарт требует отдельной оценки неотъемлемого риска для целей оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок для оценочных значений. В зависимости от характера конкретного оценочного значения подверженность предпосылки искажениям, которые могут быть существенными, может зависеть от неопределенности оценки, сложности, субъективности или иных факторов неотъемлемого риска, а также от их взаимосвязи. Как объясняется в МСА 200<sup>5</sup>, для некоторых предпосылок и соответствующих видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации неотъемлемый риск выше, чем для других. Следовательно, оценка неотъемлемого риска зависит от степени влияния факторов неотъемлемого риска на вероятность или величину искажения и изменяется по шкале, в настоящем стандарте именуемой диапазоном значений неотъемлемого риска (см. пункты А8–А9, А65–А66, Приложение 1).
5. Настоящий стандарт ссылается на соответствующие требования МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330 и содержит связанные с ними указания, чтобы подчеркнуть важность решений аудитора в отношении средств контроля применительно к оценочным значениям, включая решения:
  - имеются ли средства контроля, значимые для аудита, структуру которых аудитор должен оценить и определить, были ли они внедрены;
  - следует ли тестировать операционную эффективность соответствующих средств контроля.
6. Настоящий стандарт также требует отдельной оценки риска средств контроля при оценке рисков существенного искажения на уровне предпосылок для оценочных значений. При оценке риска средств контроля аудитор учитывает, допускают ли дальнейшие аудиторские процедуры возможность полагаться на операционную эффективность средств контроля. Если аудитор не проводит тестирование средств контроля, оценка аудитором риска существенного искажения на уровне предпосылок не может снижаться из-за эффективности средств контроля в отношении конкретной предпосылки<sup>6</sup> (см. пункт А10).
7. В настоящем стандарте подчеркивается, что выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры (в том числе, когда это уместно, тесты средств контроля) должны выполняться в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок, с учетом влияния одного или нескольких факторов неотъемлемого риска и оценки аудитором риска средств контроля.
8. Проявление профессионального скептицизма в отношении оценочных значений зависит от рассмотрения аудитором факторов неотъемлемого риска, и значение такого проявления возрастает в случаях, когда степень неопределенности оценки, сложности, субъективности оценочного значения или влияние иных факторов неотъемлемого риска выше. Также проявление профессионального скептицизма имеет важное значение в тех случаях, когда уровень подверженности искажениям выше в результате предвзятости руководства или недобросовестных действий (см. пункт А11).

<sup>5</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 40.

<sup>6</sup> МСА 530 «Аудиторская выборка», Приложение 3.

9. Настоящий стандарт требует, чтобы аудитор оценил на основании выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными<sup>7</sup> в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения. Для целей настоящего стандарта обоснованность в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности означает, что соответствующие требования такой концепции подготовки финансовой отчетности применяются надлежащим образом, включая относящиеся к следующему (см. пункты A12–A13, A139–A144):
- расчету оценочного значения, в том числе выбору метода, допущений и исходных данных в соответствии с характером оценочного значения, а также фактами и обстоятельствами организации;
  - выбору точечной оценки руководства;
  - раскрытию информации в отношении оценочного значения, в том числе о том, как оценочное значение было рассчитано, с объяснением характера, степени и источников неопределенности оценки.

### **Дата вступления в силу**

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2019 года или после этой даты.

### **Цель**

11. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что оценочные значения и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности являются обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

### **Определения**

12. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) оценочное значение – денежная сумма, размер которой в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности подвержен неопределенности оценки (см. пункт A14);
  - (b) аудиторская точечная оценка или оценка диапазона – величина или диапазон величин соответственно, которые рассчитаны аудитором при анализе точечной оценки руководства (см. пункт A15);
  - (c) неопределенность оценки – подверженность неотъемлемому недостатку точности в оценке (см. пункт A16, Приложение 1);
  - (d) предвзятость руководства – недостаточная беспристрастность руководства в процессе подготовки информации (см. пункт A17);

<sup>7</sup> См. также МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 13(c).

- (e) точечная оценка руководства – величина, выбранная руководством для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве оценочного значения;
- (f) фактический результат оценочного значения – фактическая денежная величина, которая стала известна в результате завершения сделок, наступления событий или условий, принимаемых во внимание при расчете оценочного значения (см. пункт A18).

## Требования

### Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

13. При получении понимания деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного)<sup>8</sup> аудитор должен получить понимание рассматриваемых далее вопросов, относящихся к оценочным значениям организации. Аудиторские процедуры по получению понимания должны проводиться в объеме, необходимом для обеспечения надлежащей основы для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и предпосылок (см. пункты A19–A22).

#### *Организация и ее окружение*

- (a) Операции, осуществляемые организацией, а также события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания или раскрытия оценочных значений или их изменения в финансовой отчетности (см. пункт A23).
- (b) Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении оценочных значений (включая критерии признания, правила расчетов и соответствующие требования к представлению и раскрытию информации), а также того, как они применяются в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения, включая то, как операции и другие события или условия зависят от факторов неотъемлемого риска и какое влияние они на них оказывают (см. пункты A24–A25).
- (c) Регуляторные факторы, применимые к оценочным значениям организации, включая, при необходимости, нормативные требования, связанные с контролем со стороны надзорных органов (см. пункт A26).
- (d) Характер оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, включения которых в финансовую отчетность аудитор ожидает от организации, исходя из понимания им вопросов, изложенных в пункте 13(a) – (c) выше (см. пункт A27).

#### *Система внутреннего контроля организации*

- (e) Характер и уровень надзора и корпоративного управления, которые осуществляются в организации в отношении процесса подготовки руководством финансовой отчетности также и применительно к оценочным значениям (см. пункты A28–A30).
- (f) Как руководство определяет потребности в специальных знаниях и навыках в отношении оценочных значений и применяет их, включая использование эксперта руководства (см. пункт A31).

<sup>8</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункты 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 и 20–21.

- (g) Как в процессе оценки рисков в организации выявляются риски, связанные с оценочными значениями, и предпринимаются соответствующие меры для их снижения (см. пункты A32–A33).
  - (h) Информационная система организации, относящаяся к оценочным значениям, включая:
    - (i) виды операций, события и условия, которые являются значительными для финансовой отчетности и приводят к необходимости использования оценочных значений и соответствующему раскрытию информации или к их изменению (см. пункты A34–A35), и
    - (ii) то, каким образом руководство в отношении таких оценочных значений и соответствующего раскрытия информации:
      - a. определяет применимые методы, допущения или источники исходных данных и потребности в их изменении, которые являются надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в том числе как руководство (см. пункты A36–A37):
        - i. выбирает или разрабатывает и применяет используемые методы, включая модели оценки (см. пункты A38–A39);
        - ii. выбирает используемые допущения, включая рассмотрение альтернативных вариантов, и определяет значительные допущения (см. пункты A40–A43);
        - iii. выбирает используемые исходные данные (см. пункт A44);
      - b. понимает уровень неопределенности оценки, в том числе путем рассмотрения диапазона возможных результатов расчета (см. пункт A45);
      - c. реагирует на неопределенность оценки, включая выбор точечной оценки и соответствующей информации для раскрытия в финансовой отчетности (см. пункты A46–A49).
  - (i) Контрольные действия, имеющие значение для аудита процесса расчета оценочных значений руководством, описанных в пункте 13(h)(ii) (см. пункты A50–A54).
  - (j) Как руководство проверяет фактический результат (результаты) предыдущих оценочных значений и какие меры принимает по результатам такой проверки.
14. Аудитор должен проверить фактический результат предыдущих оценочных значений или, при необходимости, их последующую переоценку в целях выявления и оценки рисков существенного искажения в текущем периоде. Аудитор должен учитывать характеристики оценочных значений при определении характера и объема такой проверки. Проверка не предназначена для того, чтобы ставить под сомнение суждения в отношении оценочных значений предыдущих периодов, которые являлись надлежащими, исходя из информации, имевшейся в момент их вынесения (см. пункты A55–A60).
15. В отношении оценочных значений аудитор должен определить, требуются ли аудиторской группе специальные знания или навыки для выполнения процедур оценки рисков, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, разработать и провести аудиторские

процедуры в ответ на эти риски или оценить полученные аудиторские доказательства (см. пункты А61–А63).

### **Выявление и оценка рисков существенного искажения**

16. При выявлении и оценке рисков существенного искажения в отношении оценочного значения и соответствующего раскрытия информации на уровне предпосылок согласно требованиям МСА 315 (пересмотренного)<sup>9</sup> аудитор должен отдельно оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля. При выявлении рисков существенного искажения и оценке неотъемлемого риска аудитор должен учитывать (см. пункты А64–А71):
- (a) насколько оценочное значение подвержено неопределенности оценки (см. пункты А72–А75) и
  - (b) насколько сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска влияют на следующее (см. пункты А76–А79):
    - (i) выбор и применение метода, допущений и исходных данных при расчете оценочного значения или
    - (ii) выбор точечной оценки руководства и соответствующей информации для раскрытия в финансовой отчетности.
17. Аудитор должен определить, является ли какой-либо из рисков существенного искажения, выявленных и оцененных в соответствии с пунктом 16, значительным риском в соответствии с суждением аудитора<sup>10</sup>. Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску<sup>11</sup> (см. пункт А80).

### **Ответные меры на оцененные риски существенного искажения**

18. В соответствии с требованиями МСА 330<sup>12</sup> дальнейшие аудиторские процедуры должны выполняться аудитором в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок<sup>13</sup> с учетом источников риска, оцененного аудитором. Дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать один или несколько из следующих подходов:
- (a) получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения (см. пункт 21);
  - (b) тестирование расчета руководством оценочного значения (см. пункты 22–27);
  - (c) разработку аудитором точечной оценки или диапазона значений (см. пункты 28–29).

Выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры должны учитывать, что, чем выше оцененный риск существенного искажения, тем убедительнее должны быть

<sup>9</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункты 25 и А26.

<sup>10</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 27.

<sup>11</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 29.

<sup>12</sup> МСА 330, пункты 6–15 и 18.

<sup>13</sup> МСА 330, пункты 6–7 и 21.

аудиторские доказательства<sup>14</sup>. Аудитор должен разрабатывать и проводить дальнейшие аудиторские процедуры так, чтобы избежать предвзятости, собирая только доказательства, подтверждающие оценки руководства, или исключая доказательства, противоречащие им (см. пункты A81–A84).

19. В соответствии с требованиями МСА 330<sup>15</sup> аудитор должен разрабатывать и проводить тесты для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если:

- (a) оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидание того, что средства контроля функционируют эффективно, или
- (b) процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок.

В отношении оценочных значений тестирование аудитором средств контроля должно соответствовать источникам оцененного риска существенного искажения. При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем больше он полагается на эффективность средства контроля<sup>16</sup> (см. пункты A85–A89).

20. В отношении значительного риска, связанного с оценочным значением, дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать тесты средств контроля в текущем периоде, если аудитор планирует полагаться на эти средства контроля. Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты<sup>17</sup> (см. пункт A90).

*Получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения*

21. Когда дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, включают получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения, аудитор должен оценивать, являются ли такие аудиторские доказательства надлежащими и достаточными для снижения рисков существенного искажения в отношении оценочного значения, с учетом того, что изменения в обстоятельствах и других соответствующих условиях в период между событием и датой оценки могут повлиять на уместность таких аудиторских доказательств в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты A91–A93).

*Тестирование порядка расчета оценочного значения руководством*

22. При тестировании порядка расчета оценочного значения руководством дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать процедуры, разработанные и проведенные в соответствии с пунктами 23–26, для получения достаточных

---

<sup>14</sup> МСА 330, пункт 7(b).

<sup>15</sup> МСА 330, пункт 8.

<sup>16</sup> МСА 330, пункт 9.

<sup>17</sup> МСА 330, пункты 15 и 21.

надлежащих аудиторских доказательств в отношении рисков существенного искажения, касающихся (см. пункт A94):

- (a) выбора и применения методов, значительных допущений и исходных данных, использованных руководством при расчете оценочного значения,
- (b) того, как руководство выбрало точечную оценку и подготовило соответствующую информацию для раскрытия в отношении неопределенности оценки.

#### Методы

23. При применении требований пункта 22 в отношении методов оценки дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:

- (a) является ли выбранный метод надлежащим в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения метода, использованного в предыдущие периоды, надлежащими (см. пункты A95, A97);
- (b) указывают ли суждения, использованные при выборе метода, на возможную предвзятость руководства (см. пункт A96);
- (c) проводятся ли расчеты в соответствии с выбранным методом и являются ли они математически точными;
- (d) когда применение метода руководством предусматривает сложное моделирование, применялись ли суждения последовательно и, если применимо (см. пункты A98–A100):
  - (i) соответствует ли структура модели цели расчета согласно с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является ли она надлежащей в конкретных обстоятельствах и, если применимо, являются ли изменения модели предыдущих периодов надлежащими в сложившихся обстоятельствах;
  - (ii) соответствуют ли корректировки результата модели цели расчета согласно с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими в сложившихся обстоятельствах;
- (e) сохранялась ли целостность значительных допущений и исходных данных при применении выбранного метода оценки (см. пункт A101).

#### Значительные допущения

24. При применении требований пункта 22 в отношении значительных допущений дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:

- (a) являются ли значительные допущения надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения относительно предыдущих периодов надлежащими (см. пункты A95, A102–A103);
- (b) указывают ли суждения, использованные при выборе значительных допущений, на возможную предвзятость руководства (см. пункт A96);
- (c) соответствуют ли значительные допущения друг другу и допущениям, которые применялись в других оценочных значениях, или взаимосвязанным допущениям, использованным в других областях хозяйственной деятельности организации, исходя из знаний, полученных аудитором в ходе аудита (см. пункт A104);

- (d) если применимо, имеет ли руководство намерение и возможность следовать определенному плану действий (см. пункт A105).

#### Исходные данные

25. При применении требований пункта 22 в отношении исходных данных дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:
- (a) являются ли исходные данные надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения относительно предыдущих периодов надлежащими (см. пункты A95, A106);
  - (b) указывают ли суждения, использованные при выборе исходных данных, на возможную предвзятость руководства (см. пункт A96);
  - (c) являются ли исходные данные уместными и надежными в данных обстоятельствах (см. пункт A107);
  - (d) были ли исходные данные поняты и интерпретированы руководством надлежащим образом, в том числе в отношении договорных условий (см. пункт A108).

#### Выбор руководством точечной оценки и соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки

26. При применении требований пункта 22 дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны выявить, предприняло ли руководство надлежащие шаги в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, чтобы:
- (a) понять неопределенность оценки (см. пункт A109);
  - (b) отразить неопределенность оценки путем выбора надлежащей точечной оценки и подготовки соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки (см. пункты A110–A114).
27. Когда в соответствии с суждением аудитора, основанным на полученных аудиторских доказательствах, руководство не предприняло надлежащих действий, чтобы понять и отразить неопределенность оценки, аудитор должен (см. пункты A115–A117):
- (a) попросить руководство выполнить дополнительные процедуры, чтобы понять неопределенность оценки или отразить ее путем пересмотра выбора точечной оценки руководства либо раскрытия дополнительной информации в отношении неопределенности оценки, и оценить меры, принятые руководством в соответствии с пунктом 26;
  - (b) если аудитор приходит к выводу о том, что меры, принятые руководством в ответ на запрос аудитора, не приводят к достаточному отражению неопределенности оценки, разработать, насколько это возможно, свою точечную оценку или диапазон значений в соответствии с пунктами 28–29;
  - (c) оценить наличие недостатков в системе внутреннего контроля и при их выявлении сообщить о них в соответствии с МСА 265<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

*Разработка аудитором точечной оценки или диапазона значений*

28. Когда аудитор разрабатывает точечную оценку или диапазон значений, чтобы оценить точечную оценку руководства и соответствующее раскрытие информации о неопределенности оценки, в том числе, когда это требуется пунктом 27(b), выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры должны включать процедуры оценки того, являются ли использованные методы, допущения или исходные данные надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Независимо от того, использует ли аудитор методы, допущения или исходные данные руководства или собственные, такие дальнейшие аудиторские процедуры должны быть разработаны и проведены для рассмотрения вопросов, указанных в пунктах 23–25 (см. пункты A118–A123).
29. Если аудитор разрабатывает свой оценку диапазона, он должен:
- (a) удостовериться в том, что диапазон включает только суммы, подтверждаемые достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами и оцененные аудитором как обоснованные в контексте целей расчета и других требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты A124–A125);
  - (b) разработать и провести дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения, касающихся раскрытия информации в финансовой отчетности, которая описывает неопределенность оценки.

*Прочие особенности аудиторских доказательств*

30. При получении аудиторских доказательств в отношении рисков существенного искажения, касающихся оценочных значений, независимо от источников информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, аудитор должен соблюдать применимые требования МСА 500.

При использовании работы эксперта руководства требования пунктов 21–29 настоящего стандарта могут помочь аудитору оценить уместность использования работы эксперта в качестве аудиторских доказательств для конкретной предпосылки в соответствии с пунктом 8(c) МСА 500. При оценке работы эксперта руководства на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур влияет оценка аудитором компетентности, способностей и объективности эксперта, понимание аудитором характера работы, выполненной экспертом, и осведомленность аудитора в области знаний эксперта (см. пункты A126–A132).

**Раскрытие информации об оценочных значениях**

31. Аудитор должен разработать и провести дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок для раскрытия информации об оценочном значении, кроме информации в отношении неопределенности оценки, указанной в пунктах 26(b) и 29(b).

**Признаки возможной предвзятости руководства**

32. Аудитор должен оценить, имеют ли суждения и решения, принятые руководством при расчете оценочных значений, включенных в финансовую отчетность, даже если они по отдельности являются обоснованными, признаки возможной предвзятости руководства. При выявлении признаков возможной предвзятости руководства аудитор должен оценить последствия для аудита. Если имеется намерение ввести в заблуждение, предвзятость руководства носит характер недобросовестных действий (см. пункты A133–A136).

**Общая оценка, основанная на проведенных аудиторских процедурах**

33. При применении МСА 330<sup>19</sup> к оценочным значениям аудитор должен оценить на основании проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств (см. пункты A137–A138):

- (a) остаются ли оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок надлежащими, в частности, в том случае, когда были выявлены признаки возможной предвзятости руководства;
- (b) соответствуют ли решения руководства о признании, расчете, представлении и раскрытии этих оценочных значений в финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- (c) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

34. При проведении оценки, которая требуется в пункте 33(c), аудитор должен учитывать все аудиторские доказательства, как подтверждающие уместные аудиторские доказательства, так и противоречащие им<sup>20</sup>. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен оценить последствия для аудита или аудиторского мнения о финансовой отчетности в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>21</sup>.

Определение того, являются ли оценочные значения обоснованными или искаженными

35. Аудитор должен определить, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения. В МСА 450<sup>22</sup> содержатся рекомендации о том, как аудитор может определить искажения (фактические, оценочные или прогнозные) для оценки влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность (см. пункты A12–A13, A139–A144).

36. В отношении оценочных значений аудитор должен оценить:

- (a) в случае концепции достоверного представления – раскрыло ли руководство информацию, помимо предписанной конкретными требованиями концепции, которая необходима для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности в целом<sup>23</sup>,

<sup>19</sup> МСА 330, пункты 25–26.

<sup>20</sup> МСА 500, пункт 11.

<sup>21</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>22</sup> МСА 450, пункт A6.

<sup>23</sup> См. также МСА 700 (пересмотренный), пункт 14.

- (b) в случае концепции соответствия – является ли раскрытая информация необходимой для того, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение<sup>24</sup>.

### Письменные заявления

37. Аудитор должен запросить письменные заявления у руководства<sup>25</sup> и, если необходимо, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, являются ли методы, значительные допущения и исходные данные, использованные при расчете оценочных значений и раскрытии соответствующей информации, надлежащими для признания, расчета или раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Аудитор также должен учесть необходимость получения заявлений в отношении определенных оценочных значений, в том числе относительно использованных методов, допущений или исходных данных (см. пункт A145).

### Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими соответствующими сторонами

38. При применении МСА 260 (пересмотренного)<sup>26</sup> и МСА 265<sup>27</sup> аудитор должен осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, или с руководством по определенным вопросам, включая значительные качественные аспекты практики бухгалтерского учета организации и значительные недостатки системы внутреннего контроля соответственно. При этом аудитор должен рассматривать вопросы, о которых необходимо сообщить, в отношении оценочных значений, при их наличии, и учитывать, относятся ли причины рисков существенного искажения к неопределенности оценки или к влиянию сложности, субъективности или других факторов неотъемлемого риска, связанных с расчетом оценочных значений и раскрытием соответствующей информации. Кроме того, в определенных обстоятельствах аудитор должен в соответствии с законом или нормативным актом доводить определенные вопросы до сведения иных соответствующих сторон, таких как регулирующие или надзорные органы (см. пункты A146–A148).

### Документация

39. В аудиторской документации аудитор обязан отразить<sup>28</sup> (см. пункты A149–A152):
- (a) ключевые элементы понимания аудитором деятельности организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля организации, относящейся к ее оценочным значениям;
  - (b) связь между дальнейшими аудиторскими процедурами, выполняемыми аудитором, и оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок<sup>29</sup> с учетом

<sup>24</sup> См. также МСА 700 (пересмотренный), пункт 19.

<sup>25</sup> МСА 580 «Письменные заявления».

<sup>26</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16(a).

<sup>27</sup> МСА 265, пункт 9.

<sup>28</sup> МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11, A6, A7 и A10.

<sup>29</sup> МСА 330, пункт 28(b).

причин (в отношении неотъемлемого риска или риска средств контроля) оценки таких рисков;

- (с) меры, принятые аудитором в случае, когда руководство не предприняло надлежащих шагов для понимания и отражения неопределенности оценки;
- (d) признаки возможной предвзятости руководства в отношении оценочных значений, если такие имеются, и оценку аудитором последствий для аудита в соответствии с требованиями пункта 32;
- (e) значительные суждения в отношении определения аудитором того, являются ли оценочные значения и раскрытие соответствующей информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения.

\* \* \*

## **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

### **Характер оценочных значений (см. пункт 2)**

#### *Примеры оценочных значений*

A1. Примеры оценочных значений в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации включают:

- устаревание запасов;
- амортизацию основных средств;
- оценку активов, составляющих объекты инфраструктуры;
- оценку финансовых инструментов;
- исход текущих судебных разбирательств;
- резерв под ожидаемые кредитные убытки;
- оценку обязательств по договорам страхования;
- гарантийные обязательства;
- обязательства по выплате пенсий сотрудникам;
- выплаты, основанные на акциях;
- справедливую стоимость активов или обязательств, приобретенных в рамках объединения бизнеса, включая определение гудвила и нематериальных активов;
- обесценение долгосрочных активов или основных средств, предназначенных для продажи;
- обмен в неденежной форме активами или обязательствами между независимыми сторонами;
- выручку, признанную по долгосрочным договорам.

*Методы*

A2. Метод – это методика оценки, используемая руководством для расчета оценочного значения в соответствии с требуемыми правилами расчета. Например, одним из общепризнанных методов для расчета оценочных значений в отношении операций по выплатам, основанным на акциях, является определение расчетной цены опциона на покупку с использованием формулы ценообразования опционов Блэка – Шоулза. Метод применяется с использованием вычислительного инструмента или процесса, которые иногда именуется моделью, и предполагает применение допущений и исходных данных с учетом совокупности их взаимосвязей.

*Допущения и исходные данные*

A3. Допущения включают суждения на основе имеющейся информации по таким вопросам, как выбор процентной ставки, ставки дисконтирования, или суждения в отношении будущих условий или событий. Допущение может быть выбрано руководством из ряда соответствующих альтернатив. Допущения, которые могут быть сделаны или определены экспертом руководства, становятся допущениями руководства, когда оно использует их для расчета оценочного значения.

A4. Для целей настоящего стандарта исходные данные представляют собой информацию, которая может быть получена непосредственно путем наблюдений или от внешней стороны организации. Информация, полученная путем применения аналитических или интерпретационных методов к исходным данным, называется производными данными, когда такие методы имеют общепризнанную теоретическую основу и, следовательно, требуют применения суждений руководством в меньшей степени. В ином случае такая информация является допущением.

A5. Ниже приводятся примеры исходных данных:

- цены, согласованные в рамках рыночных операций;
- время работы производственного оборудования или количество выпущенной на нем продукции;
- цены за прошедшие периоды или другие условия, включенные в договоры, такие как договорная процентная ставка, график платежей и срок, включенный в кредитный договор;
- прогнозная информация, например экономический прогноз или прогноз прибыли, полученные из внешних информационных источников;
- будущая процентная ставка, определенная с использованием метода интерполяции на основе форвардных процентных ставок (производные данные).

A6. Исходные данные могут быть получены из широкого круга источников. Например, они могут быть:

- получены внутри организации или из внешних информационных источников;
- получены из системы внутри или вне основных регистров или вспомогательных ведомостей;

- получены из договоров; или
- получены из законодательных или нормативных документов.

*Масштабируемость* (см. пункт 3)

A7. Примеры пунктов, которые содержат рекомендации о том, как требования данного стандарта могут быть масштабированы, включают пункты A20–A22, A63, A67 и A84.

### **Основные принципы настоящего стандарта**

*Факторы неотъемлемого риска* (см. пункт 4)

A8. Факторы неотъемлемого риска являются характеристиками условий и событий, которые могут повлиять на подверженность предпосылки искажению до рассмотрения средств контроля. В Приложении 1 дополнительно разъясняется характер таких факторов неотъемлемого риска и их взаимосвязь в контексте расчета оценочных значений и их представления в финансовой отчетности.

A9. В дополнение к факторам неотъемлемого риска, связанного с неопределенностью оценки, сложностью или субъективностью, другие факторы неотъемлемого риска, которые аудитор может учитывать при выявлении и оценке рисков существенного искажения, могут включать степень влияния на оценочное значение:

- изменений в характере или обстоятельствах соответствующих статей финансовой отчетности или требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут привести к необходимости изменения метода, допущений или исходных данных, используемых в расчете оценочного значения;
- подверженности искажениям в силу предвзятости или недобросовестных действий руководства при расчете оценочного значения.

*Риск средств контроля* (см. пункт 6)

A10. Важным фактором для аудитора при оценке риска средств контроля на уровне предпосылок является эффективность структуры средств контроля, на которые аудитор планирует полагаться, и степень, в которой средства контроля обеспечивают принятие мер в ответ на оцененные неотъемлемые риски на уровне предпосылок. Оценка аудитором того, что средства контроля эффективно разработаны и внедрены, подтверждает ожидания в отношении операционной эффективности средств контроля при определении необходимости их тестирования.

*Профессиональный скептицизм* (см. пункт 8)

A11. Пункты A60, A95, A96, A137 и A139 служат примерами пунктов, в которых описаны возможные способы проявления аудитором профессионального скептицизма. В пункте A152 содержатся рекомендации в отношении возможных способов документального оформления аудитором проявления профессионального скептицизма и примеры конкретных пунктов настоящего стандарта, применительно к которым документальное оформление может свидетельствовать о проявлении профессионального скептицизма.

*Принцип обоснованности* (см. пункты 9, 35)

A12. Иные соображения, которые могут иметь значение для определения аудитором обоснованности оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включают следующее:

- исходные данные и допущения, использованные при расчете оценочного значения, соответствуют друг другу и тем, которые применялись в других оценочных значениях или областях хозяйственной деятельности организации;
- оценочное значение учитывает соответствующую информацию согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A13. Термин «надлежащее применение», использованный в пункте 9, означает метод, который не только соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, но и отражает суждения, которые соотносятся с целью правил расчета согласно данной концепции.

**Определения***Оценочное значение* (см. пункт 12(a))

A14. Оценочные значения – это суммы в денежном выражении, которые могут относиться к видам операций или остаткам по счетам, признанным или раскрытым в финансовой отчетности. Оценочные значения также содержат суммы в денежном выражении, включенные в раскрытую информацию или использованные для формирования суждений в отношении признания или раскрытия информации о видах операций или об остатках по счетам.

*Аудиторская точечная оценка или аудиторская оценка диапазона* (см. пункт 12(b))

A15. Аудиторская точечная оценка или оценка диапазона может использоваться для определения оценочного значения непосредственно (например, резерв под обесценение или справедливая стоимость различных видов финансовых инструментов) или опосредованно (например, сумма, используемая в качестве значительного допущения для оценочного значения). Аудитор может применять аналогичный подход при определении суммы или диапазона сумм при оценке неденежного элемента исходных данных или допущения (например, расчетный срок полезного использования актива).

*Неопределенность оценки* (см. пункт 12(c))

A16. Не все оценочные значения подвержены высокой степени неопределенности оценки. Например, для некоторых статей финансовой отчетности может существовать активный и открытый рынок, обеспечивающий доступную и надежную информацию о ценах, по которым производится фактический обмен. Вместе с тем неопределенность оценки может существовать, даже если метод оценки и исходные данные очень четко определены. Например, оценка ценных бумаг, обращающихся на активном и открытом рынке и имеющих котировальную цену, может требовать корректировки, если их пакет значителен или подлежит ограничениям с точки зрения реализации. Кроме того, общие экономические условия, существующие на тот момент времени, например отсутствие ликвидности на конкретном рынке, могут приводить к неопределенности оценки.

*Предвзятость руководства* (см. пункт 12(d))

A17. Концепции подготовки финансовой отчетности во многих случаях требуют нейтральности, то есть свободы от предвзятости. Неопределенность оценки приносит субъективность в расчет оценочного значения. Наличие субъективности порождает потребность в суждении со стороны руководства и подверженность неумышленной или умышленной предвзятости руководства (например, в результате наличия мотивации к достижению целевого показателя прибыли или коэффициента достаточности капитала). Подверженность оценочного значения предвзятости руководства повышается в зависимости от наличия субъективности в расчете оценочного значения.

*Фактический результат оценочного значения* (см. пункт 12(f))

A18. Некоторые оценочные значения по своему характеру не имеют фактического результата, актуального для работы аудитора, выполняемой в соответствии с настоящим стандартом. Например, оценочное значение может основываться на представлениях участников рынка на определенный момент времени. Следовательно, цена на момент продажи актива или передачи обязательства может отличаться от соответствующего оценочного значения, принятого на отчетную дату, так как с течением времени представления участников рынка в отношении стоимости изменились.

**Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия***Получение понимания деятельности организации и ее окружения* (см. пункт 13)

A19. Пункты 11–24 МСА 315 (пересмотренного) требуют, чтобы аудитор получил представление о конкретных аспектах деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации. Требования пункта 13 настоящего стандарта конкретизированы применительно к оценочным значениям и основываются на более широких требованиях МСА 315 (пересмотренного).

**Масштабируемость**

A20. Характер, сроки и объем аудиторских процедур по изучению деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, относящуюся к ее оценочным значениям, в той или иной степени могут зависеть от того, насколько отдельный вопрос или вопросы применимы в конкретных обстоятельствах. Например, у организации может быть мало операций или других событий и условий, которые приводят к необходимости использовать оценочные значения, применимые требования к финансовой отчетности могут быть простыми в применении, и соответствующие регуляторные факторы могут отсутствовать. Кроме того, оценочные значения могут не требовать применения значительных суждений и процесс расчета оценочных значений может быть менее сложным. В таких обстоятельствах степень неопределенности оценки, сложности, субъективности оценочных значений или влияния иных факторов неотъемлемого риска может быть ниже, и средств контроля, имеющих значение для аудита, может быть меньше. В этом случае процедуры оценки риска аудитором, по всей вероятности, будут меньшего объема и могут выполняться в основном путем опроса руководства, ответственного за подготовку финансовой отчетности, и простого сквозного тестирования процесса, используемого руководством при расчете оценочного значения.

- A21. В то же время оценочные значения могут требовать применения значимых суждений руководством, а процесс расчета оценочных значений может быть сложным и предусматривать использование сложных моделей. Кроме того, у организации может быть более сложная информационная система и большой объем средств контроля оценочных значений. В этих обстоятельствах степень неопределенности оценки, субъективности, сложности оценочных значений или влияния иных факторов неотъемлемого риска может быть выше. В таком случае характер или сроки процедур оценки рисков аудитором, по всей вероятности, будут другими или будут большего объема, чем в обстоятельствах, указанных в пункте A20.
- A22. Следующие замечания могут быть уместны для организаций, к которым относятся многочисленные малые предприятия, имеющие только простые операции:
- процессы, относящиеся к оценочным значениям, могут быть простыми, так как хозяйственная деятельность не отличается сложностью или необходимые оценочные значения в меньшей степени связаны с неопределенностью оценки;
  - оценочные значения могут быть получены не из основных регистров или вспомогательных ведомостей, средства контроля за их расчетом могут быть ограничены, и руководитель-собственник может оказывать значительное влияние на их определение. Возможно, аудитору потребуется учитывать роль руководителя-собственника в расчете оценочных значений при определении рисков существенного искажения и рассмотрении риска предвзятости руководства.

#### Организация и ее окружение

Операции организации и другие события и условия (см. пункт 13(a))

- A23. Изменения обстоятельств, которые могут привести к необходимости расчета оценочных значений или их изменения, могут включать, например, следующее:
- организация начала проводить новые виды операций;
  - изменились условия операций;
  - произошли новые события или возникли новые условия.

Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности  
(см. пункт 13(b))

- A24. Понимание требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности предоставляет аудитору основание для обсуждения с руководством и при необходимости с лицами, отвечающими за корпоративное управление, вопроса о том, как руководство применяло эти требования в отношении оценочных значений, и о решении аудитора относительно того, применялись ли они надлежащим образом. Такое понимание также может помочь аудитору в информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, в тех случаях, когда аудитор не считает общепринятую практику бухгалтерского учета, которая является приемлемой согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящей для конкретных условий организации<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> MCA 260 (пересмотренный), пункт 16(a).

A25. При получении такого понимания аудитор может стремиться понять следующее:

- насколько применимая концепция подготовки финансовой отчетности:
  - предписывает определенные критерии признания или методы расчета оценочных значений;
  - указывает определенные критерии, которые разрешают или требуют оценку по справедливой стоимости, например, посредством ссылки на намерения руководства следовать определенному плану действий в отношении актива или обязательства;
  - указывает, какую информацию необходимо или рекомендуется раскрыть, в том числе в отношении суждений, допущений или иных источников неопределенности оценки применительно к оценочным значениям;
- предусматривает, что изменения в применимой концепции подготовки финансовой отчетности требуют изменения учетной политики организации в отношении оценочных значений.

Регуляторные факторы (см. пункт 13(c))

A26. Получение понимания в отношении регуляторных факторов, если такие имеются, относящихся к оценочным значениям, может помочь аудитору определить применимые нормативные требования, установленные надзорными органами банковской или страховой отрасли, и принять решение о том, насколько такая система или системы регулирования:

- распространяются на условия признания или методы расчета оценочных значений или предоставляют соответствующие рекомендации;
- содержат указания или рекомендации о раскрытии информации в дополнение к требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- указывают области, в которых вероятно проявление предвзятости руководства, чтобы обеспечить соблюдение нормативных требований;
- содержат нормативные требования, не соответствующие требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, что может указывать на возможные риски существенного искажения. Например, некоторые регулирующие органы могут стремиться оказывать влияние на минимальные уровни резервов под ожидаемые кредитные убытки, которые превышают значения, требуемые применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Характер оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, которые согласно ожиданиям аудитора должны быть включены в финансовую отчетность (см. пункт 13(d))

A27. Получение понимания характера оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, которые согласно ожиданиям аудитора будут включены в финансовую отчетность организации, помогает аудитору понять правила расчета таких оценочных значений, а также характер и объем раскрытия информации, которые могут быть уместными. Такое понимание предоставляет аудитору основания для обсуждения с руководством вопроса о том, как руководство рассчитывает оценочные значения.

Система внутреннего контроля, имеющая значение для аудита

Характер и уровень надзора и корпоративного управления (см. пункт 13(е))

A28. При применении МСА 315 (пересмотренного)<sup>31</sup> понимание аудитором характера и уровня надзора и корпоративного управления, существующих в организации в отношении процесса расчета оценочных значений руководством, может иметь важное значение для оценки, требуемой от аудитора, так как это относится к вопросу о том:

- была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения;
- обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля.

A29. Аудитор может получить понимание в отношении лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:

- имеют ли они знания или навыки, необходимые для понимания характеристик определенного метода или модели, чтобы рассчитать оценочные значения, или рисков, связанных с оценочным значением, например рисков, связанных с методом или информационной технологией, используемыми для определения оценочных значений;
- имеют ли они знания и навыки, необходимые для понимания того, рассчитало ли руководство оценочные значения в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- являются ли они независимыми от руководства, имеют ли информацию, необходимую для своевременной оценки того, как руководство рассчитало оценочные значения, а также полномочия для того, чтобы поставить под сомнение действия руководства, когда эти действия представляются недостаточными или ненадлежащими;
- осуществляют ли они надзор за процессом расчета оценочных значений руководством, включая использование моделей;
- осуществляют ли они надзор за действиями руководства по мониторингу. Это может включать процедуры надзора и проверки, призванные выявлять и устранять все недостатки в структуре или операционной эффективности средств контроля над оценочными значениями.

A30. Получение понимания в отношении надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, может иметь важное значение при наличии оценочных значений, которые:

- требуют применения руководством значительных суждений, которым присуща субъективность;
- связаны с высоким уровнем неопределенности оценки;

---

<sup>31</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 14.

- требуют сложных расчетов, например, в силу широкого применения информационных технологий, больших объемов исходных данных или использования большого числа источников исходных данных либо допущений со сложными взаимосвязями;
- включали или должны были включать изменение метода, допущений или исходных данных по сравнению с предыдущими периодами;
- включают значительные допущения.

Применение руководством специальных навыков или знаний, включая использование экспертов руководства (см. пункт 13(f))

A31. Аудитор может рассмотреть вопрос о том, повышают ли следующие обстоятельства вероятность того, что руководству потребуется привлечь эксперта<sup>32</sup>:

- особый характер вопроса, требующего оценки: например, оценочное значение может предусматривать оценку запасов полезных ископаемых или углеводородного сырья в добывающих отраслях или определение вероятного исхода применения сложных договорных условий;
- технические особенности моделей, которые призваны обеспечить выполнение соответствующих требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (например, расчет по справедливой стоимости уровня 3)<sup>33</sup>;
- необычный или редкий характер условия, операции или события, требующих расчета оценочного значения.

Внедренный в организации процесс оценки рисков (см. пункт 13(g))

A32. Понимание того, как в процессе оценки рисков в организации выявляются риски, связанные с оценочными значениями, и принимаются меры по их устранению, может помочь аудитору в рассмотрении изменений, касающихся:

- требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении оценочных значений;
- наличия или характера источников исходных данных, которые имеют значение для расчета оценочных значений или могут повлиять на надежность используемых исходных данных;
- информационной системы или среды информационных технологий организации;
- состава ключевого персонала.

A33. Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при получении понимания того, как руководство выявляет подверженность искажениям в результате предвзятости руководства или недобросовестных действий при расчете оценочных значений и какие меры оно принимает, включают следующие:

- уделяет ли руководство особое внимание выбору или применению методов, допущений и исходных данных, использованных при расчете оценочных значений;

<sup>32</sup> МСА 500, пункт 8.

<sup>33</sup> См., например, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

- отслеживает ли оно ключевые показатели деятельности, которые могут свидетельствовать о неожиданных или непоследовательных результатах по сравнению с результатами за прошлый период или предусмотренными в бюджете либо с другими известными факторами;
- определяет ли оно финансовые или иные стимулы, которые могут мотивировать предвзятость;
- следит ли руководство за необходимостью изменения методов, значительных допущений или исходных данных, использованных при определении оценочных значений;
- осуществляет ли оно надлежащий надзор за моделями, используемыми при расчете оценочных значений, и их проверку;
- требует ли руководство документального оформления обоснования или независимой проверки значимых суждений, принятых при расчете оценочных значений, и если перечисленное выше осуществляется, то каким образом.

Информационная система организации, относящаяся к оценочным значениям (см. пункт 13(h)(i))

A34. Виды операций, события и условия в контексте пункта 13(h) аналогичны видам операций, событиям и условиям, относящимся к оценочным значениям и соответствующему раскрытию информации, регламентируемым требованиями пунктов 18(a) и (d) МСА 315 (пересмотренного). При получении понимания информационной системы организации, относящейся к оценочным значениям, аудитор может рассмотреть вопросы:

- возникают ли оценочные значения в результате учета обычных и регулярных операций или они являются следствием нерегулярных или необычных операций;
- как информационная система определяет полноту оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, в частности оценочных значений, относящихся к обязательствам.

A35. В ходе аудита аудитор может выявить виды операций, события и условия, требующие применения оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, которые руководство не смогло определить. В МСА 315 (пересмотренном) рассматриваются обстоятельства, в которых аудитор обнаруживает риски существенного искажения, не выявленные руководством, и устанавливает, имеются ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля организации в части процессов оценки рисков<sup>34</sup>.

Определение руководством применимых методов, допущений и источников исходных данных (см. пункт 13(h)(ii)(a))

A36. Если руководство изменило метод расчета оценочного значения, рассматриваемые факторы могут включать вопрос о том, является ли, например, новый метод более уместным, используется ли он как таковой в ответ на изменения в среде или обстоятельствах, влияющих на организацию, или на изменения в требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности или регуляторной среды либо у руководства имеется иная веская причина.

<sup>34</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 17.

A37. Если руководство не изменяло метод расчета оценочного значения, рассматриваемые факторы могут включать вопрос о том, является ли продолжение использования прежних методов, допущений и исходных данных надлежащим в условиях существующей среды или обстоятельств.

Методы (см. пункт 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предписывать метод, который будет использоваться при расчете оценочного значения. Однако во многих случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает применение одного метода или необходимые правила расчета предписывают либо разрешают использование альтернативных методов.

Модели

A39. Руководство может разработать и внедрить особые средства контроля в отношении моделей, используемых для расчета оценочных значений, независимо от того, является ли модель его собственной или внешней. Когда модель как таковая повышает уровень сложности или субъективности, как, например, модель ожидаемых кредитных убытков или модель справедливой стоимости с использованием исходных данных уровня 3, средства контроля в отношении такой сложности или субъективности с большей вероятностью могут быть определены как имеющие значение для аудита. Когда модели отличаются сложностью, средства контроля за целостностью исходных данных также, по всей вероятности, будут иметь значение для аудита. Факторы, которые аудитор может быть целесообразно рассмотреть в ходе получения понимания модели и контрольных действий, имеющих значение для аудита, включают следующее:

- то, как руководство определяет уместность и точность модели;
- проверку или бэк-тестирование модели, в том числе проверяется ли модель до использования и проверяется ли она повторно через равные промежутки времени, чтобы определить, остается ли она пригодной для применения по назначению. Процесс проверки модели организацией может включать оценку:
  - теоретической правильности модели;
  - математической целостности модели;
  - точности, полноты исходных данных и надлежащего характера исходных данных и допущений, использованных в модели;
- то, как своевременно изменяется или корректируется модель в соответствии с изменениями на рынке или в других условиях, а также существует ли надлежащая политика контроля изменений в модели;
- то, вносятся ли корректировки, также именуемые смещениями в некоторых отраслях, в результаты модели и являются ли такие корректировки надлежащими в конкретных обстоятельствах согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Когда корректировки не являются надлежащими, они могут свидетельствовать о возможной предвзятости руководства;
- надлежащее документальное оформление модели, включая планируемое применение, ограничения, ключевые параметры, необходимые исходные данные и допущения,

результаты всех проведенных проверок и характер или обоснование корректировок, внесенных в ее результаты.

Допущения (см. пункт 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при получении понимания о том, как руководство выбирало допущения, использованные при расчете оценочных значений, включают, например:

- основание для выбора, сделанного руководством, и документацию, подтверждающую выбор допущения. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может содержать критерии или рекомендации для использования при выборе допущения;
- то, каким образом руководство оценивает уместность и полноту допущений;
- если применимо, то, как руководство определяет, что допущения соответствуют друг другу, другим допущениям, использованным в других оценочных значениях или областях хозяйственной деятельности, либо иным аспектам, которые:
  - контролируются руководством (например, допущения в отношении программ технического обслуживания, которые могут повлиять на расчет срока полезного использования актива), также устанавливается, соответствуют ли эти аспекты бизнес-планам организации и внешним условиям;
  - не контролируются руководством (например, допущения в отношении процентных ставок, смертности или возможных действий со стороны судебных или регулирующих органов);
- требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении раскрытия информации о допущениях.

A41. В отношении оценочных значений справедливой стоимости допущения различаются по источникам исходных данных и основаниям для подкрепляющих их суждений следующим образом:

- (a) те, которые участники рынка использовали бы при определении стоимости актива или обязательства и которые основаны на исходных данных, полученных из источников, независимых от отчитывающейся организации;
- (b) те, которые отражают собственные суждения организации в отношении того, какие допущения участники рынка использовали бы при ценообразовании актива или обязательства, и которые основаны на наилучших из имеющихся исходных данных в конкретных обстоятельствах.

На практике, однако, различие между (a) и (b) не всегда может быть очевидным и их разграничение зависит от понимания источников исходных данных и основания для суждений, подкрепляющих допущение. Более того, руководству может потребоваться сделать выбор из нескольких отличных друг от друга допущений, используемых разными участниками рынка.

A42. Допущения, использованные при расчете оценочного значения, в настоящем стандарте определяются как значительные допущения, если разумное изменение в допущении оказало бы существенное влияние на расчет оценочного значения. Анализ чувствительности может быть полезным для понимания зависимости размера оценочного значения в денежном

выражении от изменения одного или нескольких допущений, использованных при расчете оценочного значения.

#### Неактивные или неликвидные рынки

A43. В случае неактивных или неликвидных рынков понимание аудитором того, как руководство выбирает допущения, может включать понимание того, имеется ли у руководства:

- внедренная надлежащая политика в отношении адаптации применения метода в данных обстоятельствах. Такая адаптация может включать внесение корректировок в модели или разработку новых моделей, уместных в существующих обстоятельствах;
- ресурсы, имеющие требуемые навыки или знания для адаптации или разработки модели, если необходимо – в срочном порядке, включая выбор методики оценки, уместной в таких обстоятельствах;
- ресурсы для определения диапазона результатов с учетом имеющейся неопределенности, например, путем проведения анализа чувствительности;
- возможности для оценки того, как, если применимо, ухудшение рыночных условий повлияло на деятельность организации, ее окружение и соответствующие бизнес-риски, а также последствий для оценочных значений организации в данных обстоятельствах;
- надлежащее понимание того, как исходные данные о ценах из определенных внешних информационных источников и их уместность могут изменяться в таких обстоятельствах.

#### Исходные данные (см. пункт 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при получении понимания о том, как руководство выбирает исходные данные, на которых основываются оценочные значения, включают:

- характер и источник исходных данных, включая информацию, полученную из внешнего информационного источника;
- способ оценки руководством надлежащего характера исходных данных;
- точность и полноту исходных данных;
- последовательность используемых исходных данных относительно исходных данных, использованных в предыдущие периоды;
- сложность информационных систем, используемых для получения и обработки исходных данных, в частности, когда это предусматривает работу с большими объемами исходных данных;
- способ получения, передачи и обработки исходных данных, а также сохранения их целостности.

Как руководство понимает неопределенность оценки и реагирует на нее (см. пункты 13(h)(ii)(b) – 13(h)(ii)(c))

A45. Вопросы, которые аудитору может быть целесообразно рассмотреть в отношении того, понимает ли руководство степень неопределенности оценки и насколько, включают, например:

- определяло ли руководство альтернативные методы, значительные допущения или источники исходных данных, которые являются надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, и если это так, то каким образом;
- рассматривало ли руководство альтернативные результаты, например, посредством проведения анализа чувствительности для определения влияния изменений в значительных допущениях или исходных данных, использованных при расчете оценочного значения, и если это так, то каким образом.

A46. Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать указание на подход для выбора точечной оценки руководства из разумно возможных результатов расчета. Концепции подготовки финансовой отчетности могут учитывать, что надлежащая сумма представляет собой один из разумно возможных результатов оценки, который был выбран надлежащим образом, и в некоторых случаях могут указывать, что наиболее уместная сумма может находиться в центральной части такого диапазона.

A47. Например, в отношении оценок справедливой стоимости МСФО 13<sup>35</sup> указывает, что, если используется несколько методик оценки справедливой стоимости, результаты (то есть соответствующие показатели справедливой стоимости) должны оцениваться с учетом обоснованности диапазона значений, определяемого этими результатами. Оценка справедливой стоимости представляет собой значение в рамках такого диапазона, которое наиболее точно отражает справедливую стоимость в конкретных обстоятельствах. В иных случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может указывать на необходимость использования взвешенного с учетом вероятности среднего значения из разумно возможных результатов оценки или суммы оценки, которая является наиболее или в большей степени вероятной.

A48. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может содержать предписание о раскрытии информации или целях ее раскрытия в отношении оценочных значений, и некоторые организации могут предпочесть раскрытие дополнительной информации. Такое раскрытие информации или цели ее раскрытия могут включать, например:

- использованный метод расчета, включая применимую модель и основание для ее выбора;
- информацию, которая была получена из моделей или из других расчетов, использованных для определения оценок, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, включая информацию в отношении соответствующих исходных данных и допущений, использованных в данных моделях, например:
  - самостоятельно разработанные допущения или
  - исходные данные, такие как процентные ставки, на которые влияют факторы, не контролируемые организацией;

<sup>35</sup> МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», пункт 63.

- влияние любых изменений на метод оценки по сравнению с предыдущим периодом;
- влияние любых изменений в методе расчета по сравнению с предыдущим периодом;
- источники неопределенности оценки;
- информацию об анализе чувствительности, полученном из финансовых моделей, который демонстрирует, что руководство рассмотрело альтернативные допущения.

A49. В некоторых случаях применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия особой информации в отношении неопределенности оценок:

- раскрытие информации о допущениях, принятых в отношении будущих и иных основных источников неопределенности оценки, которые повышают вероятность или величину существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств после окончания периода. Данные требования могут быть описаны с использованием таких терминов, как «ключевые источники неопределенности оценки» или «важнейшие оценочные значения». Они могут относиться к оценочным значениям, которые требуют применения руководством наиболее трудных, субъективных или сложных суждений. Такие суждения могут быть более субъективными и сложными, и, следовательно, вероятность последующей существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств может увеличиваться, при том что ряд элементов исходных данных и допущений повлияет на будущее разрешение неопределенности оценки. В состав информации, которая может быть раскрыта, входит:
  - характер допущения или иной источник неопределенности оценки;
  - чувствительность балансовой стоимости к использованным методам и допущениям, включая причины чувствительности;
  - ожидаемое разрешение неопределенности и диапазон разумно возможных результатов в отношении балансовой стоимости затрагиваемых активов и обязательств;
  - объяснение изменений в ранее использовавшихся допущениях в отношении этих активов и обязательств, если неопределенность сохраняется;
- раскрытие информации о диапазоне возможных результатов и допущениях, использованных при его определении;
- раскрытие конкретной информации, например:
  - информации в отношении значительности оценочных значений справедливой стоимости для финансового положения и результатов организации;
  - раскрытие информации в отношении неактивности или неликвидности рынка;
- раскрытие информации о качественных факторах, таких как подверженность рискам и причины их возникновения, цели организации, политика и процедуры управления рисками и методы оценки рисков, а также информации о любых изменениях указанных факторов по сравнению с предыдущим периодом;
- раскрытие информации о количественных факторах, таких как степень подверженности организации риску, с использованием информации, полученной ключевым

руководящим персоналом из внутренних информационных источников, в том числе информации о кредитном риске, риске ликвидности и рыночном риске.

Контрольные действия процесса расчета оценочных значений руководством, значимые для аудита (см. пункт 13(i))

A50. Суждение аудитора при выявлении средств контроля, имеющих значение для аудита, и, следовательно, необходимости оценить структуру этих средств контроля и определить факт их внедрения относится к процессу, применяемому руководством и описанному в пункте 13(h)(ii). Аудитор может не выявлять соответствующие контрольные действия в отношении всех элементов, указанных в пункте 13(h)(ii), в зависимости от сложностей, связанных с оценочным значением.

A51. В рамках получения понимания контрольных действий, имеющих значение для аудита, аудитор может рассмотреть:

- как руководство определяет надлежащий характер исходных данных, используемых для формирования оценочных значений, в частности, когда руководство использует внешний информационный источник или исходные данные не из основных регистров и вспомогательных ведомостей;
- проверку и утверждение оценочных значений, включая допущения или исходные данные, используемые при их формировании, руководством соответствующего уровня и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- разделение обязанностей между лицами, ответственными за расчет оценочных значений, и лицами, принимающими решение об участии организации в соответствующих операциях, в частности, учитывает ли распределение обязанностей характер организации и ее продуктов и услуг надлежащим образом. Например, в случае крупного финансового института надлежащее распределение обязанностей может включать наличие независимой службы, отвечающей за расчет и проверку ценообразования финансовых продуктов организации и состоящей из физических лиц, вознаграждение которых не привязано к таким продуктам;
- эффективность разработанных средств контроля. В целом руководству может быть труднее разработать средства контроля в отношении субъективности и неопределенности оценки таким образом, чтобы эффективно предотвращать или выявлять и исправлять существенные искажения, чем разработать средства контроля, учитывающие сложность оценки. Средства контроля в отношении субъективности и неопределенности оценки могут потребовать включения большего числа элементов, выполняемых вручную, которые могут быть менее надежными, чем автоматизированные средства контроля, так как руководству может быть проще их обойти, не приняв во внимание или преодолеть. Эффективность структуры средств контроля, относящихся к сложности оценки, может варьироваться в зависимости от причины и характера факторов, которые приводят к сложности в осуществлении оценки. Например, может быть проще разработать более эффективные средства контроля в отношении метода, который регулярно используется, или в отношении целостности исходных данных.

A52. Когда руководство активно использует информационные технологии в расчете оценочных значений, средства контроля, имеющие значение для аудита, по всей вероятности, включают

общие и прикладные средства IT-контроля. Такие средства контроля могут относиться к рискам, связанным со следующим:

- наличием у информационной системы возможности и надлежащей конфигурации для обработки больших объемов исходных данных;
- сложными расчетами при применении метода. Когда необходимы разные системы для обработки сложных операций, проводятся регулярные сверки между системами, в частности, когда системы не имеют автоматизированных интерфейсов или могут подвергаться вмешательству вручную;
- проведением периодической оценки структуры и калибровки моделей;
- полным и точным извлечением исходных данных в отношении оценочных значений из записей организации или из внешних информационных источников;
- исходными данными, включая полный и точный поток данных через информационную систему организации, надлежащий характер модификации таких данных, используемых при расчете оценочных значений, обеспечение целостности и безопасности исходных данных;
- при использовании внешних информационных источников – рисками, относящимися к обработке или записи исходных данных;
- наличием у руководства средств контроля за доступом, изменением или сопровождением отдельных моделей для надежного обеспечения возможности последующей проверки аккредитованных версий моделей и для предотвращения несанкционированного доступа или внесения изменений в эти модели;
- наличием надлежащих средств контроля за переносом информации, относящейся к оценочным значениям, в основные регистры, включая надлежащие средства контроля за бухгалтерскими записями.

A53. В некоторых секторах экономики, таких как банковская или страховая отрасль, термин «корпоративное управление» может использоваться для описания действий в рамках контрольной среды, мониторинга средств контроля и других компонентов системы внутреннего контроля, указанных в МСА 315 (пересмотренном)<sup>36</sup>.

A54. Для организаций, имеющих службу внутреннего аудита, ее работа может быть особенно полезна для аудитора при получении понимания:

- характера и объема использования руководством оценочных значений;
- структуры и применения контрольных действий в ответ на риски, связанные с исходными данными, допущениями и моделями, используемыми для расчета оценочных значений;
- аспектов информационной системы организации, предоставляющей исходные данные, на которых основаны оценочные значения;
- методов выявления и оценки новых рисков, связанных с оценочными значениями, и управления ими.

---

<sup>36</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 77.

*Анализ фактического результата или переоценка предыдущих оценочных значений*  
(см. пункт 14)

A55. Анализ фактического результата или переоценка предыдущих оценочных значений (ретроспективный анализ) помогает выявить и оценить риски существенного искажения, когда фактическим результатом предыдущих оценочных значений является передача или реализация актива или обязательства в текущем периоде или когда предыдущие оценочные значения переоцениваются для целей текущего периода. Путем проведения ретроспективного анализа аудитор может получить:

- информацию об эффективности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, из которой аудитор может получить аудиторские доказательства эффективности процесса, применяемого руководством на текущий момент;
- аудиторские доказательства в отношении сведений, таких как причины изменений, раскрытие которых в финансовой отчетности может быть необходимым;
- информацию в отношении сложности или неопределенности оценки, присущих оценочным значениям;
- информацию в отношении подверженности оценочных значений возможной предвзятости руководства, которая может указывать на присутствие такой предвзятости. Профессиональный скептицизм поможет аудитору выявить такие обстоятельства или условия и определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

A56. Ретроспективный анализ может являться источником аудиторских доказательств, которые подтверждают выявление и оценку рисков существенного искажения в текущем периоде. Такой ретроспективный анализ может проводиться в отношении оценочных значений, рассчитанных для финансовой отчетности за предыдущие периоды, или может выполняться в отношении нескольких периодов или более короткого периода (например, полугодия или квартала). В некоторых случаях ретроспективный анализ за несколько периодов может быть уместным, если получение фактического результата оценочного значения требует более длительного периода.

A57. Проведения ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к существенным оценочным значениям, требует также и МСА 240<sup>37</sup>. На практике анализ аудитором оценочных значений предыдущего периода, проводимый в качестве процедуры оценки рисков в соответствии с настоящим стандартом, может проводиться одновременно с проверкой, предусмотренной МСА 240.

A58. На основе предыдущей оценки аудитором рисков существенного искажения, например, если неотъемлемый риск оценивается как более высокий для одного или нескольких рисков существенного искажения, аудитор может счесть необходимым провести более детальный ретроспективный анализ. В рамках детального ретроспективного анализа аудитор может обратить особое внимание, когда это практически возможно, на влияние исходных данных и значительных допущений, использованных в расчете предыдущих оценочных значений. С другой стороны, в отношении, например, оценочных значений, формируемых в ходе учета

<sup>37</sup> МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 32(b)(ii).

рутинных и повторяющихся операций, аудитор может прийти к выводу, что для целей анализа в качестве процедур оценки рисков будет достаточно выполнить аналитические процедуры.

- A59. Цель расчета оценочных значений справедливой стоимости и других оценочных значений, исходя из условий на дату расчета, связана с представлениями в отношении стоимости на момент времени, которые могут быстро и значительно изменяться по мере изменения среды, в которой организация осуществляет свою деятельность. Поэтому при проведении анализа аудитору следует сосредоточить усилия на получении информации, которая будет полезна для выявления и оценки рисков существенного искажения. Например, в некоторых случаях понимание изменений в допущениях того или иного участника рынка, которые влияют на фактический результат оценочных значений справедливой стоимости предыдущих периодов, по всей вероятности, не сможет обеспечить уместные аудиторские доказательства. В этом случае аудиторские доказательства могут быть получены путем изучения фактических результатов допущений (таких как прогнозы денежных потоков) и понимания эффективности ранее использованного руководством процесса расчета, который обеспечивает выявление и оценку риска существенных искажений в текущем периоде.
- A60. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана в финансовой отчетности предыдущего периода, не обязательно свидетельствует о наличии искажения в финансовой отчетности предыдущего периода. Но она может свидетельствовать об искажении, если, например, разница связана с информацией, которая имелаась в распоряжении руководства на момент завершения работ по подготовке финансовой отчетности предыдущего периода, или если разумно предположить, что она могла быть получена и принята во внимание в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности<sup>38</sup>. Такая разница может поставить под сомнение процесс учета информации руководством при расчете оценочного значения. В результате аудитор может пересмотреть оценку риска средств контроля и решить, что по данному вопросу необходимо получить более убедительные аудиторские доказательства. Многие концепции подготовки финансовой отчетности содержат указания, как отличить изменения в оценочных значениях, представляющие собой искажения, от изменений, которые такими не являются, а также рекомендации по порядку их отражения в учете.

Специальные знания и навыки (см. пункт 15)

- A61. Вопросы, которые могут повлиять на решение аудитора о том, требуются ли аудиторской группе специальные знания и навыки, включают, например, следующие аспекты<sup>39</sup>:
- характер оценочных значений для конкретного предприятия или отрасли (например, запасы полезных ископаемых, сельскохозяйственные активы, сложные финансовые инструменты, обязательства по договорам страхования);
  - степень неопределенности оценки;
  - сложность используемого метода или модели;

<sup>38</sup> МСА 560 «События после отчетной даты», пункт 14.

<sup>39</sup> МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 14, и МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 8(е).

- сложность требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, относящихся к оценочным значениям, включая наличие областей, которые, как известно, подвержены различным интерпретациям или в отношении которых существует разная практика, либо областей, в которых имеются несоответствия в методах расчета оценочных значений;
- процедуры, которые аудитор планирует выполнить в ответ на оцененные риски существенного искажения;
- необходимость применения суждений в отношении вопросов, не регламентируемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- уровень суждений, необходимых для выбора исходных данных и допущений;
- сложность и объем использования информационных технологий организацией при расчете оценочных значений.

Характер, сроки и степень участия лиц, имеющих специальные знания и навыки, могут изменяться в процессе аудита.

- A62. Аудитор может не обладать необходимыми специальными знаниями или навыками, если вопрос относится к области, отличной от бухгалтерского учета или аудита (например, квалификацией в области оценки), и ему может потребоваться привлечение эксперта аудитора<sup>40</sup>.
- A63. Многие оценочные значения не требуют применения специальных знаний или навыков. Например, специальные знания или навыки могут не требоваться для осуществления такого простого расчета, как в случае устаревания запасов. Однако, например, в отношении ожидаемых кредитных убытков банка или обязательства по договору страхования страховой организации аудитор, по всей вероятности, придет к заключению о необходимости применения специальных знаний или навыков.

#### **Выявление и оценка рисков существенного искажения** (см. пункты 4, 16)

- A64. Выявление и оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок в отношении оценочных значений важны для всех оценочных значений, включая не только те, которые признаются в финансовой отчетности, но также те, которые включаются в примечания к финансовой отчетности.
- A65. В пункте A42 МСА 200 указано, что в МСА неотъемлемый риск и риск средств контроля обычно не рассматриваются отдельно. Однако настоящий стандарт требует отдельной оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, чтобы обеспечить основу для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур в ответ на риски существенного искажения, включая значительные риски, на уровне предпосылок в отношении оценочных значений в соответствии с МСА 330<sup>41</sup>.
- A66. При выявлении рисков существенного искажения и при оценке неотъемлемого риска аудитор должен учитывать степень неопределенности, сложности и субъективности оценочного значения или иные факторы неотъемлемого риска. Рассмотрение аудитором факторов

<sup>40</sup> МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

<sup>41</sup> МСА 330, пункт 7(b).

неотъемлемого риска также может предоставить информацию для использования при определении:

- того, в каких случаях неотъемлемый риск оценивается по диапазону неотъемлемого риска;
- причин для оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и того, что дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором в соответствии с пунктом 18, учитывают данные причины.

Взаимосвязь между факторами неотъемлемого риска далее разъясняется в Приложении 1.

A67. Источником неотъемлемого риска, оцененного аудитором на уровне предпосылок, может быть результат действия одного или нескольких факторов неотъемлемого риска, связанного с неопределенностью оценки, сложностью, субъективностью или иными факторами неотъемлемого риска. Например:

- (a) оценочные значения ожидаемых кредитных убытков, по всей вероятности, будут сложными, так как ожидаемые кредитные убытки нельзя наблюдать непосредственно и может потребоваться применение сложной модели. В модели может использоваться сложный набор исходных данных за предыдущие периоды и допущений в отношении будущих событий в рамках различных сценариев, специфических для организации, которые может быть сложно прогнозировать. Оценочные значения ожидаемых кредитных убытков также, по всей вероятности, подвержены высокой степени неопределенности оценки и значительной субъективности суждений в отношении будущих событий или условий. Аналогичные замечания применимы к обязательствам по договорам страхования;
- (b) оценочное значение резерва под устаревание для организации, имеющей широкий спектр различных видов запасов, может потребовать использования сложных систем и процессов, однако может предполагать незначительную долю субъективности, и степень неопределенности оценки может быть низкой в зависимости от характера запасов;
- (c) прочие оценочные значения могут не требовать сложных расчетов, однако могут быть связаны с высокой степенью неопределенности оценки и требовать применения значительных суждений, например оценочное значение, которое требует использования одного важного суждения в отношении обязательства, сумма которого зависит от исхода судебного разбирательства.

A68. Уместность и значительность факторов неотъемлемого риска может различаться в отношении разных оценочных значений. Следовательно, факторы неотъемлемого риска по отдельности или в совокупности могут влиять на простые оценочные значения в меньшей степени, и аудитор может выявить меньше рисков или оценить неотъемлемый риск по нижней границе диапазона неотъемлемого риска.

A69. В то же время факторы неотъемлемого риска по отдельности или в совокупности могут влиять на сложные оценочные значения в большей степени и могут привести к тому, что аудитор оценит неотъемлемый риск по верхней границе диапазона неотъемлемого риска. В отношении таких оценочных значений рассмотрение аудитором влияния факторов неотъемлемого риска, по всей вероятности, непосредственно повлияет на количество и характер выявленных рисков существенного искажения, оценку таких рисков и в итоге на убедительность аудиторских доказательств, которые необходимо получить при проведении

процедур в ответ на оцененные риски. Кроме того, в случае таких оценочных значений проявление аудитором профессионального скептицизма может быть особенно важно.

- A70. События, произошедшие после отчетной даты, могут предоставить дополнительную информацию, имеющую значение для оценки аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок. Например, может стать известным фактический результат оценочного значения. В таких случаях аудитор может оценить риски существенного искажения на уровне предпосылки или пересмотреть их оценку<sup>42</sup> независимо от степени неопределенности оценки, сложности, субъективности оценочного значения или иных факторов неотъемлемого риска. События после отчетной даты также могут влиять на выбор аудитором подхода к тестированию оценочного значения в соответствии с пунктом 18. Например, в случае несложного начисления премии на основе простого процента от заработной платы выбранных сотрудников аудитор может прийти к выводу об относительно незначительной сложности или субъективности расчета оценочного значения и, следовательно, может оценить неотъемлемый риск на уровне предпосылок по нижней границе диапазона неотъемлемого риска. Выплата премий по окончании периода может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок.
- A71. Оценка аудитором риска средств контроля может быть выполнена разными способами в зависимости от выбранных методов или методологий аудита. Оценка риска средств контроля может быть выражена с использованием качественных категорий (например, оценка риска средств контроля как максимального, среднего или минимального) или с учетом ожиданий аудитора в отношении того, насколько эффективно средство или средства контроля в отношении выявленного риска, то есть насколько он планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля. Например, если риск средств контроля оценивается как максимальный, аудитор не планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля. Если риск средств контроля оценивается ниже, чем максимальный, аудитор планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля.

*Неопределенность оценки (см. пункт 16))*

- A72. При рассмотрении степени неопределенности оценки в отношении оценочного значения аудитор может учитывать следующее:
- то, требует ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности:
    - использования метода расчета оценочного значения, которому присуща высокая степень неопределенности оценки. Например, концепция подготовки финансовой отчетности может требовать использования ненаблюдаемых исходных данных;
    - использования допущений, которым присуща высокая степень неопределенности оценки, таких как допущения с длительным периодом прогнозирования, допущения, основанные на ненаблюдаемых исходных данных и, следовательно, сложные для формулирования руководством, или использования разных допущений, являющихся взаимосвязанными;
    - раскрытия информации в отношении неопределенности оценки;

<sup>42</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

- среду деятельности. Организация может вести активную деятельность на рынке, на котором наблюдается кризис или возможность наступления спада (например, из-за значительных колебаний валют или неактивных рынков), и, следовательно, оценочное значение может зависеть от исходных данных, которые не являются непосредственно наблюдаемыми;
- то, может ли руководство (или имеется ли у него практическая возможность, если это разрешено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности):
  - подготовить точный и надежный прогноз в отношении того, как в будущем реализуется сделка, заключенная ранее (например, сумма, которая будет уплачена по условиям договора, зависящим от ситуации), или степени влияния и последствий будущих событий или условий (например, сумма будущих кредитных убытков или сумма будущих страховых выплат и сроки выплаты) либо
  - получить точную и полную информацию о текущем положении (например, информацию о характеристиках оценки, которые отражали бы точку зрения участников рынка на отчетную дату, для получения оценки справедливой стоимости).

A73. Размер суммы, признанной или раскрытой в финансовой отчетности в отношении оценочного значения, сам по себе не является показателем ее подверженности искажениям, так как, например, величина оценочного значения может быть занижена.

A74. В некоторых случаях степень неопределенности оценки может быть настолько высокой, что рассчитать обоснованное оценочное значение невозможно. В связи с этим применимая концепция подготовки финансовой отчетности может запрещать признание соответствующей статьи в финансовой отчетности или ее оценку по справедливой стоимости. В подобных ситуациях значительные риски связаны не только с необходимостью признания или непризнания оценочного значения либо оценки его по справедливой стоимости, но и с достаточностью раскрываемой информации. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия информации о таких оценочных значениях и о присущей им высокой степени неопределенности (см. пункты A112–A113, A143–A144).

A75. В некоторых случаях неопределенность оценочного значения может поставить под сомнение способность организации продолжать осуществлять свою деятельность в соответствии с допущением о ее непрерывности. Требования и указания, касающиеся подобных ситуаций, приводятся в МСА 570 (пересмотренном)<sup>43</sup>.

*Сложность или субъективность* (см. пункт 16(b))

Степень влияния сложности на выбор и применение метода

A76. При рассмотрении степени влияния сложности на выбор и применение метода, использованного при расчете оценочного значения, аудитор может принять во внимание:

- потребность руководства в специальных знаниях и навыках, которая может указывать на то, что метод, используемый для расчета оценочного значения, является заведомо

<sup>43</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

сложным и, следовательно, оценочное значение может быть более подверженным существенному искажению. Большая подверженность существенному искажению возникает в случаях, когда руководство разработало модель самостоятельно и имеет относительно небольшой опыт в этой области или использует модель, в которой применяется метод, не разработанный или широко не используемый в определенной отрасли или среде;

- характер правил расчета, требуемый применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, который может привести к необходимости использовать сложный метод, требующий большого числа источников исходных данных за предыдущие периоды и прогнозной информации или допущений с многочисленными взаимосвязями между ними. Например, резерв под ожидаемые кредитные убытки может требовать применения суждения в отношении будущего погашения кредитов и других денежных потоков на основании рассмотрения исходных данных, полученных из опыта предыдущих периодов, и прогнозных допущений. Оценка обязательства по договору страхования также может требовать применения суждений в отношении прогнозируемых будущих выплат по договору страхования на основании опыта предыдущих периодов и текущих или предполагаемых будущих тенденций.

Степень влияния сложности на выбор и применение исходных данных

A77. При рассмотрении степени влияния сложности на выбор и применение исходных данных, использованных при расчете оценочного значения, аудитор может принять во внимание:

- сложность процесса получения данных с учетом уместности и надежности источника исходных данных. Исходные данные из определенных источников могут быть более надежными, чем из других. Кроме того, по причине конфиденциального или закрытого характера информации некоторые внешние информационные источники не будут (или будут не в полном объеме) раскрывать информацию, которая может быть уместной при рассмотрении надежности предоставляемых ими исходных данных, таких как источники исходных данных, которые они использовали, или того, каким образом они были собраны и обработаны;
- сложность, присущая сохранению целостности исходных данных. Когда имеется большой объем исходных данных и множество их источников, неизбежно возникает сложность с сохранением целостности исходных данных, используемых в расчете оценочного значения;
- необходимость интерпретации сложных договорных условий. Например, определение притока или оттока денежных средств, возникающих в связи с возвратом переплаченной суммы поставщиком или покупателем, может зависеть от очень сложных договорных условий, которые требуют определенного опыта или компетентности для их понимания или интерпретации.

Степень влияния субъективности на выбор и применение метода, допущений или исходных данных

A78. При рассмотрении степени влияния субъективности на выбор и применение метода, допущений или исходных данных аудитор может принять во внимание:

- то, насколько применимая концепция финансовой отчетности не содержит указаний в отношении методов, принципов, методик и факторов оценки, используемых в методе расчета;
- неопределенность в отношении суммы или сроков, включая продолжительность периода прогнозирования. Сумма и сроки являются источником неотъемлемой неопределенности оценки и приводят к необходимости использования руководством суждения при выборе точечной оценки, что, в свою очередь, создает условия для предвзятости руководства. Например, оценочное значение, включающее прогнозные допущения, может быть связано с высокой степенью субъективности, которая может быть чувствительной к предвзятости руководства.

*Иные факторы неотъемлемого риска (см. пункт 16(b))*

A79. Степень субъективности оценочного значения влияет на подверженность оценочного значения искажению из-за предвзятости или недобросовестных действий руководства. Например, когда оценочное значение предполагает высокую степень субъективности, оценочное значение, по всей вероятности, будет более чувствительным к искажению из-за предвзятости или недобросовестных действий руководства и это может привести к широкому диапазону возможных результатов оценки. Руководство может выбрать точечную оценку из такого диапазона, которая является ненадлежащей в конкретных обстоятельствах или на которую ненадлежащее влияние оказывает неумышленная или умышленная предвзятость руководства и которая, следовательно, содержит искажения. При повторяющемся аудите признаки возможной предвзятости руководства, выявленные в ходе аудита за предыдущие периоды, влияют на планирование и действия аудитора по выявлению и оценке рисков в текущем периоде.

*Значительные риски (см. пункт 17)*

A80. Оценка аудитором неотъемлемого риска, которая учитывает степень неопределенности оценки, сложности, субъективности оценочного значения или иные факторы неотъемлемого риска, помогает аудитору определить, являются ли выявленные и оцененные риски существенного искажения значительным риском.

**Ответные меры на оцененные риски существенного искажения**

*Дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором (см. пункт 18)*

A81. При разработке и проведении дальнейших аудиторских процедур аудитор может использовать (по отдельности или в совокупности) любой из трех подходов к тестированию, перечисленных в пункте 18. Например, когда используется несколько допущений для расчета оценочного значения, аудитор может принять решение об использовании разных подходов к тестированию в отношении каждого тестируемого допущения.

Получение уместных аудиторских доказательств, как подтверждающих предпосылки руководства, так и противоречащих им

A82. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая подкрепляет и подтверждает предпосылки руководства, так и любую информацию, которая противоречит

таким предпосылкам<sup>44</sup>. Получение аудиторских доказательств без предвзятости может предусматривать получение доказательств из многих источников как внутри, так и вне организации. Однако аудитор не должен проводить исчерпывающий поиск, чтобы выявить все возможные источники аудиторских доказательств.

- A83. Согласно МСА 330, чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить<sup>45</sup>. Следовательно, рассмотрение характера или количества аудиторских доказательств может иметь большее значение, когда неотъемлемые риски, связанные с оценочным значением, оцениваются по верхней границе диапазона неотъемлемого риска.

#### Масштабируемость

- A84. На характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, выполняемых аудитором, оказывают влияние, например:

- оцененные риски существенного искажения, которые влияют на убедительность необходимых аудиторских доказательств и на выбранный аудитором подход к аудиту оценочного значения. Например, оцененные риски существенного искажения в отношении предпосылок о существовании или оценке могут быть ниже для простого начисления премий, выплачиваемых сотрудникам сразу по окончании периода. В этой ситуации аудитору может быть целесообразнее получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем оценки событий, произошедших до даты аудиторского заключения, а не путем использования других подходов к тестированию;
- источники оцененных рисков существенного искажения.

*Когда аудитор планирует полагаться на операционную эффективность средств контроля (см. пункт 19)*

- A85. Тестирование операционной эффективности соответствующих средств контроля может быть уместным, когда неотъемлемый риск оценивается по верхней границе диапазона неотъемлемого риска, в том числе в отношении значительных рисков. Это может происходить в случае высокой степени сложности оценочного значения. Когда имеет место высокая степень субъективности оценочного значения и, следовательно, оно требует применения значимых суждений руководством, неизбежные ограничения эффективности структуры средств контроля могут привести к тому, что аудитор будет уделять больше внимания процедурам проверки по существу, чем тестированию операционной эффективности средств контроля.

- A86. При определении характера, сроков и объема тестирования операционной эффективности средств контроля, относящихся к оценочным значениям, аудитор может рассмотреть такие факторы, как:

- характер, частота проведения и объем операций;

<sup>44</sup> МСА 500, пункт А1.

<sup>45</sup> МСА 330, пункты 7(b) и А19.

- эффективность структуры средств контроля, включая вопрос о том, разработаны ли средства контроля надлежащим образом, чтобы реагировать на оцененный риск, а также качество корпоративного управления;
- значимость конкретных средств контроля для общих целей системы внутреннего контроля и контрольных процедур, внедренных в организации, включая сложность информационных систем, предназначенных для поддержки операций с финансовыми инструментами;
- мониторинг средств контроля и недостатки, выявленные в процедурах контроля;
- характер рисков, для которых предназначены средства контроля, например средства контроля, относящиеся к применению суждений, в отличие от средств контроля применительно к подтверждающим исходным данным;
- компетентность лиц, участвующих в контрольных действиях;
- периодичность выполнения данных контрольных действий;
- доказательства выполнения контрольных действий.

Только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства

A87. В некоторых отраслях, таких как сектор финансовых услуг, руководство активно использует информационные технологии при осуществлении деятельности. Следовательно, вероятность возникновения рисков, связанных с определенными оценочными значениями, для которых проведение только процедур проверки по существу не может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, может быть выше.

A88. Обстоятельства наличия рисков, для которых проведение только процедур проверки по существу не может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок, включают следующее:

- средства контроля необходимы для снижения рисков, относящихся к возникновению, отражению, обработке или предоставлению в отчетах информации, полученной не из основных регистров и вспомогательных ведомостей;
- информация, подтверждающая одну или несколько предпосылок, создается, отражается, обрабатывается или предоставляется в отчетах в электронной форме. Это, по всей вероятности, имеет место, когда существует большой объем операций или исходных данных или используется сложная модель, требующая активного применения информационных технологий для обеспечения точности и полноты информации. Для финансового института или организации коммунального обслуживания может потребоваться сложный расчет резерва под ожидаемые кредитные убытки. Например, в случае организации коммунального обслуживания исходные данные, используемые при создании резерва под ожидаемые кредитные убытки, могут включать много небольших остатков, возникающих в результате большого объема операций. В этой ситуации аудитор может сделать вывод о том, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства не могут быть получены без тестирования средств контроля, относящихся к модели, используемой для создания резерва ожидаемых кредитных убытков.

В таких случаях достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств может зависеть от эффективности средств контроля за точностью и полнотой информации.

A89. В рамках аудита финансовой отчетности некоторых организаций (например, банков или страховых организаций) в соответствии с требованиями закона или нормативного акта от аудитора может потребоваться выполнение дополнительных процедур или предоставление вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении системы внутреннего контроля. В данных и иных обстоятельствах аудитор может использовать информацию, полученную в ходе выполнения, например, процедуры получения аудиторских доказательств, при условии, что он определит, были ли впоследствии внесены изменения, которые могли повлиять на применимость этой информации для целей аудита.

*Значительные риски (см. пункт 20)*

A90. В случаях, когда дальнейшие процедуры, проводимые аудитором в ответ на значительный риск, состоят только из процедур проверки по существу, в соответствии с требованиями МСА 330<sup>46</sup> эти процедуры должны включать детальные тесты. Такие детальные тесты могут быть разработаны и выполнены в соответствии с каждым из подходов, описанных в пункте 18 настоящего МСА, на основании профессионального суждения аудитора в конкретных обстоятельствах. Примеры детальных тестов значительных рисков в области оценочных значений:

- исследование, например изучение договоров для подтверждения условий или допущений;
- пересчет, например пересчет для подтверждения точности математических расчетов модели;
- согласование использованных допущений с подтверждающей документацией, например информацией, публикуемой третьими лицами.

*Получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения (см. пункт 21)*

A91. В некоторых случаях получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения, может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения для принятия мер в ответ на риски существенного искажения. Например, продажа всех запасов снятой с производства продукции сразу вскоре после окончания периода может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценки чистой стоимости возможной продажи таких запасов по состоянию на конец периода. В иных случаях, возможно, необходимо будет применить данный подход вместе с одним из других подходов, описанных в пункте 18.

A92. Для некоторых оценочных значений события, произошедшие до даты аудиторского заключения, могут не обеспечивать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения. Например, условия или события, к которым относятся отдельные оценочные значения, развиваются в течение длительного периода времени.

---

<sup>46</sup> МСА 330, пункт 21.

Кроме того, если учесть цель оценки справедливой стоимости, информация, которая будет получена после окончания периода, может не отражать события или обстоятельства, существовавшие на дату подготовки бухгалтерского баланса и, следовательно, может не подходить для использования при оценке справедливой стоимости.

- A93. Даже если аудитор примет решение не применять данный подход к конкретным оценочным значениям, он, тем не менее, обязан соблюдать требования МСА 560. В соответствии с требованиями МСА 560<sup>47</sup> аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, произошедшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения и требующие корректировки финансовой отчетности или раскрытия информации в ней, выявлены и должным образом отражены в финансовой отчетности<sup>48</sup>. Поскольку многие оценочные значения, кроме оценок справедливой стоимости, обычно зависят от результата (исхода) будущих условий, операций или событий, соблюдение аудитором требований МСА 560 приобретает особое значение.

*Тестирование порядка расчета руководством оценочных значений* (см. пункт 22)

- A94. Тестирование порядка расчета руководством оценочных значений может быть уместно, например, в следующих случаях:

- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, является эффективным;
- оценочное значение рассчитано с использованием большой генеральной совокупности сходных статей, каждая из которых в отдельности не является значительной;
- применимая концепция подготовки финансовой отчетности предусматривает порядок расчета руководством оценочных значений. Например, это может быть в случае расчета оценочного значения ожидаемых кредитных убытков;
- оценочное значение получено путем стандартной обработки исходных данных.

Тестирование порядка расчета руководством оценочных значений может быть уместным в случае практической нецелесообразности применения какого-либо другого подхода или в случае применения такого тестирования вместе с одним из других подходов.

Изменения в методах, значительных допущениях и исходных данных по сравнению с предыдущими периодами (см. пункты 23(a), 24(a), 25(a))

- A95. В тех случаях, когда изменение в методе, значительном допущении или исходных данных по сравнению с предыдущими периодами не является результатом новых обстоятельств или новой информации или когда значительные допущения противоречат друг другу, или допущениям, использованным в расчете других оценочных значений, или соответствующим допущениям, применяемым в других областях хозяйственной деятельности организации, аудитору, возможно, потребуется дополнительно обсудить данные обстоятельства

<sup>47</sup> МСА 560, пункт 6.

<sup>48</sup> МСА 560, пункт 8.

с руководством организации и поставить под сомнение надлежащий характер использованных руководством допущений.

Признаки возможной предвзятости руководства (см. пункты 23(b), 24(b), 25(b))

A96. В случае выявления признаков возможной предвзятости руководства аудитору, возможно, потребуется провести дополнительное обсуждение с руководством и перепроверить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что использованные метод, допущения и исходные данные носят надлежащий характер и являются обоснованными в данных обстоятельствах. Примером признака предвзятости руководства в отношении конкретного оценочного значения может быть ситуация, когда руководство подготовило надлежащий диапазон значений для нескольких различных допущений и при этом каждый раз используется значение в конце диапазона, дающее наиболее благоприятный результат оценки.

Методы

Выбор метода (см. пункт 23(a))

A97. В число вопросов, которые аудитор должен рассмотреть в отношении надлежащего характера выбранного метода в ракурсе требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если необходимо, надлежащего характера изменений, сделанных по сравнению с предыдущим периодом, могут входить следующие:

- является ли надлежащим обоснование руководством выбранного метода;
- является ли выбранный метод надлежащим в данных обстоятельствах с точки зрения характера оценочного значения, требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, других имеющихся концепций и методов оценки, нормативных требований, а также с учетом специфики бизнеса организации, отрасли и условий, в которых организация осуществляет свою деятельность;
- в тех случаях, когда руководство определило, что результатом использования разных методов являются существенно различающиеся оценочные значения, как руководство исследовало причины таких различий;
- вызвано ли изменение новыми обстоятельствами или новой информацией. Если ничто из перечисленного выше не подходит, то изменение может быть необоснованным или может не соответствовать требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Произвольные изменения со временем приводят к непоследовательности финансовой отчетности, что может обусловить искажение финансовой отчетности или свидетельствовать о возможной предвзятости руководства (см. также пункты A133–A136).

Данные вопросы важны в тех случаях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода оценки или разрешает применять несколько методов.

Сложное моделирование (см. пункт 23(d))

A98. Модель и соответствующий метод с большей вероятностью будут сложными в тех случаях, когда:

- понимание и применение метода, включая разработку модели, а также выбор и применение надлежащих исходных данных и допущений, требуют специальных знаний или навыков;
- трудно получить исходные данные для использования в модели в силу ограничений в отношении их наличия или возможности наблюдения за ними, а также доступа к ним;
- трудно обеспечить целостность (то есть точность, последовательность или полноту) исходных данных и допущений при использовании модели из-за нескольких атрибутов оценки, множественных отношений между ними или нескольких итераций расчета.

A99. В число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в случае использования руководством сложной модели, могут входить, например, следующие:

- проводится ли проверка модели до начала ее использования или когда она изменяется, выполняются ли периодические проверки, чтобы убедиться в том, что модель по-прежнему соответствует своему назначению. Процесс проверки использованной организацией модели для подтверждения обоснованности ее применения может включать в себя оценку:
  - теоретической обоснованности модели;
  - математической целостности модели;
  - точности и полноты исходных данных и допущений, используемых в модели;
  - результата применения модели в сравнении с результатами фактических операций;
- существуют ли надлежащие правила и процедуры контроля изменений;
- применяет ли руководство надлежащие знания и навыки при использовании модели.

Рассмотрение перечисленных вопросов может быть полезным и для метода, который не содержит сложного моделирования.

A100. Руководство может корректировать результаты использования модели для выполнения требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности. В некоторых отраслях такие корректировки называются «смещение» («оверлей»). При оценке справедливой стоимости может быть уместно рассмотреть вопрос о том, отражают ли такие корректировки результатов использования модели, при наличии таковых, допущения, которые в аналогичных обстоятельствах использовали бы участники рынка.

Сохранение целостности значительных допущений и исходных данных, используемых при применении данного метода (см. пункт 23(е))

A101. Сохранение целостности значительных допущений и исходных данных, используемых при применении данного метода, означает сохранение точности и полноты исходных данных и допущений на всех этапах обработки информации. Невозможность обеспечить целостность может привести к повреждению исходных данных и допущений и вызвать искажение исходных данных. В связи с этим аудитор, возможно, уместно будет рассмотреть следующие вопросы: подвержены ли исходные данные и допущения всем изменениям, запланированным руководством, и не подвержены ли они каким-либо незапланированным

изменениям во время таких действий, как ввод, хранение, извлечение, передача или обработка исходных данных.

Значительные допущения (см. пункт 24)

A102. В число вопросов, которые аудитор должен рассмотреть в отношении надлежащего характера значительных допущений в ракурсе требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если необходимо, надлежащего характера изменений, сделанных по сравнению с предыдущим периодом, могут входить следующие:

- обоснование руководством выбора данного допущения;
- то, является ли данное допущение надлежащим в данных обстоятельствах с точки зрения характера оценочного значения, требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также с учетом специфики бизнеса организации, отрасли и условий, в которых организация осуществляет свою деятельность;
- то, является ли изменение в выборе допущения по сравнению с предыдущим периодом результатом новых обстоятельств или новой информации. Если ничто из перечисленного выше не подходит, то изменение может быть необоснованным или может не соответствовать требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Произвольные изменения в оценочных значениях могут привести к существенному искажению финансовой отчетности или могут свидетельствовать о возможной предвзятости руководства (см. пункты A133–A136).

A103. В зависимости от обстоятельств руководство может оценить альтернативные допущения или результаты оценочных значений с использованием разных методов. Одним из методов, которыми может воспользоваться руководство, является анализ чувствительности. Данный метод может предусматривать определение того, как денежная величина оценочного значения меняется при использовании разных допущений. В силу того, что разные участники рынка применяют разные допущения, изменения возможны даже для оценочных значений, определяемых по справедливой стоимости. По результатам анализа чувствительности возможна подготовка ряда сценариев результатов – «пессимистических» и «оптимистических», иногда именуемых «диапазон результатов, рассчитанный руководством».

A104. Благодаря знаниям, полученные при проведении аудита, аудитор может узнать или получить представление о допущениях, используемых в других областях деятельности организации. К таким вопросам могут, например, относиться деловые перспективы, допущения, использованные в документации по стратегии, и будущие денежные потоки. Кроме того, если руководитель задания выполнял другие задания для организации, в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)<sup>49</sup> он должен рассмотреть вопрос о том, является ли информация, полученная в ходе выполнения других заданий, применимой для выявления рисков существенного искажения. Такая информация может также быть полезной при рассмотрении вопроса, не противоречат ли значительные допущения друг другу и допущениям, используемым в других оценочных значениях.

---

<sup>49</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 8.

A105. Обоснованность значительных допущений в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности может зависеть от намерений руководства и его способности реализовать конкретный план действий. Во многих случаях руководство документально оформляет планы и намерения, связанные с теми или иными конкретными активами или обязательствами (такого рода требования могут быть предусмотрены концепцией подготовки финансовой отчетности). Хотя характер и объем аудиторских доказательств, которые необходимо получить в отношении намерения и способности руководства реализовать конкретный план действий, являются предметом профессионального суждения, аудитор, тем не менее, может выполнить следующие процедуры:

- изучение процесса и результатов реализации руководством заявленных намерений в прошлых периодах;
- анализ планов, закрепленных в письменном виде, и иной документации, включая, если применимо, официально утвержденные бюджеты, разрешительную документацию или протоколы заседаний;
- направление руководству запроса о разъяснении причин, по которым был выбран конкретный план действий;
- анализ событий, произошедших в период после даты финансовой отчетности и до даты аудиторского заключения;
- оценку способности организации реализовать конкретный план действий в тех экономических обстоятельствах, в которых она работает, включая влияние ее действующих обязательств, законодательных, договорных или нормативных ограничений на практическую возможность выполнения этих действий руководством;
- проверку выполнения руководством применимых требований к документированию, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, при наличии таковых.

Вместе с тем некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут запрещать учитывать намерения или планы руководства при расчете того или иного оценочного значения. Часто такая ситуация возникает в связи с оценками справедливой стоимости, поскольку цель их расчета предусматривает учет допущений, которые используют участники рынка.

Исходные данные (см. пункт 25(a))

A106. В число вопросов, которые аудитор должен рассмотреть в отношении надлежащего характера выбранных исходных данных в ракурсе требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если необходимо, надлежащего характера изменений, сделанных по сравнению с предыдущим периодом, могут входить следующие:

- обоснование руководством выбора указанных исходных данных;
- являются ли выбранные исходные данные надлежащими в соответствующих обстоятельствах с точки зрения характера оценочного значения, требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также с учетом специфики бизнеса организации, отрасли и условий, в которых организация осуществляет свою деятельность;

- является ли изменение в выборе источников или элементов исходных данных или в выборе исходных данных по сравнению с предыдущим периодом результатом новых обстоятельств или новой информации. Если ничто из перечисленного выше не подходит, то маловероятно, что изменение является обоснованным или соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Субъективные изменения в оценочных значениях со временем приводят к непоследовательности финансовой отчетности, что может обусловить искажение финансовой отчетности или свидетельствовать о возможной предвзятости руководства (см. пункты A133–A136).

Уместность и надежность исходных данных (см. пункт 25(c))

A107. При использовании информации, подготовленной организацией, в соответствии с МСА 500 аудитор должен оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости получить аудиторские доказательства о точности и полноте информации и оценить, является ли информация в достаточной степени точной и подробной для целей аудитора<sup>50</sup>.

Сложные юридические или договорные условия (см. пункт 25(d))

A108. В тех случаях, когда оценочное значение определяется сложными юридическими или договорными условиями, аудитор может рассмотреть возможность выполнения следующих процедур:

- проанализировать, не требуются ли для понимания или интерпретации договора специальные знания и умения;
- направить запрос юристу организации в отношении юридических или договорных условий;
- проинспектировать соответствующие договоры, чтобы:
  - оценить базовую бизнес-цель операции или соглашения;
  - проверить, соответствуют ли условия договоров разъяснениям руководства.

Точечная оценка, выбранная руководством, и соответствующее раскрытие информации о неопределенности оценки

Действия руководства для получения понимания неопределенности оценки и ее учета (см. пункт 26(a))

A109. В число вопросов, рассматриваемых в отношении того, были ли руководством предприняты необходимые действия для получения понимания и учета степени неопределенности оценки, могут входить, например, следующие:

- (a) получило ли руководство понимание неопределенности оценки путем выявления источников и оценки степени изменчивости, присущей результатам оценки, а также итогового диапазона обоснованно возможных результатов оценки;

---

<sup>50</sup> МСА 500, пункт 9.

- (b) была ли выявлена степень влияния сложности или субъективности в процессе оценки на риск существенного искажения и был ли учтен риск возможного искажения путем применения:
  - (i) надлежащих знаний и умений в области формирования оценочных значений;
  - (ii) профессионального суждения, в том числе путем выявления и учета подверженности предвзятому отношению руководства;
- (c) была ли учтена неопределенность оценки путем соответствующей точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации, описывающей неопределенность оценки.

Выбор точечной оценки руководства и соответствующее раскрытие информации о неопределенности оценки (см. пункт 26(b))

A110. Вопросы, которые могут быть уместны в отношении выбора точечной оценки руководства и подготовки соответствующего раскрытия информации о неопределенности оценки, включают, например, следующие:

- надлежащим ли образом были выбраны примененные методы и исходные данные, включая также случаи наличия альтернативных методов для расчета оценочных значений и альтернативных источников исходных данных;
- были ли использованные атрибуты оценки уместными и полными;
- были ли использованные допущения выбраны из диапазона обоснованно возможных величин и были ли они подтверждены надлежащими данными, которые являются уместными и надежными;
- были ли использованные исходные данные надлежащими, уместными, надежными и была ли сохранена целостность исходных данных;
- были ли расчеты выполнены в соответствии с указанным методом и являются ли они математически точными;
- была ли точечная оценка руководства надлежащим образом выбрана из обоснованно возможных результатов оценки;
- надлежащим ли образом соответствующее раскрытие информации описывает величину как оценочное значение и объясняет характер и ограничения процесса расчета оценочного значения, включая изменчивость обоснованно возможных результатов оценки.

A111. Вопросы, которые аудитору уместно будет рассмотреть в отношении надлежащего характера точечной оценки руководства, могут включать следующие:

- в тех случаях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности предписывает применение точечной оценки после рассмотрения альтернативных результатов и допущений или применение специального метода оценки, выполняло ли руководство требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- в тех случаях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает, как выбирать величину из обоснованно возможных результатов

оценки, применяло ли руководство суждение с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A112. Вопросы, которые аудитору уместно будет рассмотреть в отношении раскрытия руководством информации о неопределенности оценки, включают требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в соответствии с которыми может быть необходимо раскрыть:

- информацию, которая описывает величину как оценочное значение и объясняет характер и ограничения процесса его расчета, включая изменчивость обоснованно возможных результатов оценки. Концепция может также предписывать дополнительное раскрытие информации для достижения цели раскрытия информации<sup>51</sup>;
- основные принципы учетной политики в отношении оценочных значений. В зависимости от обстоятельств соответствующая учетная политика может включать такие вопросы, как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и подходы в области подготовки и представления оценочных значений в финансовой отчетности;
- значительные или наиболее важные суждения (например, те, которые наиболее существенно повлияли на суммы, признанные в финансовой отчетности), а также значительные прогнозные допущения или другие источники неопределенности оценки.

В некоторых случаях может требоваться раскрытие дополнительной информации, помимо той, раскрытие которой прямо предусмотрено концепцией подготовки финансовой отчетности, для обеспечения достоверного представления или в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

A113. Чем выше степень, в которой оценочное значение подвержено неопределенности оценки, тем выше вероятность того, что риски существенного искажения будут оценены как более высокие, и, следовательно, тем убедительнее должны быть аудиторские доказательства, чтобы определить в соответствии с пунктом 35, являются ли точечная оценка и соответствующее раскрытие информации относительно неопределенности оценки обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или они искажены.

A114. Если рассмотрение аудитором неопределенности оценки, связанной с оценочным значением, и соответствующего раскрытия информации является аспектом, требующим значительного внимания аудитора, то это может представлять собой ключевой вопрос аудита<sup>52</sup>.

Когда руководство не предприняло необходимых действий для получения понимания и учета степени неопределенности оценки (см. пункт 27)

A115. В тех случаях, когда аудитор определяет, что руководство не предприняло надлежащих действий для получения понимания неопределенности оценки и ее соответствующего учета, дополнительные процедуры, выполнить которые аудитор может попросить руководство, могут включать, например, рассмотрение альтернативных допущений или анализ чувствительности.

<sup>51</sup> МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», пункт 92.

<sup>52</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

A116. При рассмотрении вопроса о практической целесообразности разработки точечной оценки или диапазона оценок аудитору, возможно, потребуется принять во внимание, сможет ли он сделать это без нарушения требований независимости. Такие требования могут включать и соответствующие этические требования, касающиеся запрета на принятие обязанностей руководства.

A117. Если после рассмотрения ответа руководства аудитор приходит к выводу о том, что разработка точечной оценки аудитора или диапазона оценок практически нецелесообразна, он обязан оценить последствия для аудита или аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности в соответствии с пунктом 34.

Определение аудиторской точечной оценки или применение аудиторской оценки диапазона (см. пункты 28–29)

A118. Определение аудиторской точечной оценки или диапазона для оценки точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации о неопределенности оценки могут быть надлежащим подходом, например, когда:

- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, не является эффективным;
- средства контроля организации в рамках процесса расчета оценочных значений руководством и за этим процессом не разработаны или не внедрены должным образом;
- события или операции между датой окончания периода и датой аудиторского заключения не были должным образом учтены тогда, когда руководству надлежало это сделать, в результате чего такие события или операции, как представляется, противоречат точечной оценке руководства;
- имеются надлежащие альтернативные допущения или источники применимых исходных данных, которые можно использовать при разработке аудиторской точечной оценки или диапазона оценок;
- руководство не предприняло необходимых действий для получения понимания и учета неопределенности оценки (см. пункт 27).

A119. Кроме того, решение в отношении расчета точечной оценки или диапазона также может зависеть от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая может предусматривать применение точечной оценки после рассмотрения альтернативных результатов или допущений или предусматривать конкретный метод оценки (например, использование дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности, или наиболее вероятного результата).

A120. Решение аудитора в отношении расчета точечной оценки, а не диапазона оценок может зависеть от характера оценочного значения и профессионального суждения аудитора в конкретных обстоятельствах. Например, характер оценочного значения может быть таким, что ожидается меньшая вариативность обоснованно возможных результатов. В таком случае расчет точечной оценки может быть более эффективным подходом, особенно когда он может быть определен с более высокой степенью точности.

A121. Рассчитать точечную оценку или диапазон оценок аудитор может несколькими способами, например:

- с применением модели, отличной от модели, использованной руководством, например модели, которая широко используется в конкретном секторе или конкретной отрасли, или модели, разработанной самой организацией или самим аудитором;
- с применением модели руководства, но с разработкой альтернативных допущений или источников исходных данных, помимо тех, которые применялись руководством;
- с применением собственного метода аудитора, но с разработкой альтернативных допущений в дополнение к тем, которые использовало руководство;
- посредством найма эксперта или привлечения его к разработке или использованию модели либо к формулированию соответствующих допущений;
- с использованием других сопоставимых условий, операций или событий или, если необходимо, рынков сопоставимых активов или обязательств.

A122. Аудитор может рассчитать точечную оценку или диапазон оценок только для части оценочного значения (например, для конкретного допущения или в тех случаях, когда только определенная часть оценочного значения связана с риском существенного искажения).

A123. Когда аудитор применяет свои собственные методы, допущения или исходные данные для расчета точечной оценки или диапазона оценок, он может получить аудиторские доказательства в отношении надлежащего характера методов, допущений и исходных данных, использованных руководством. Например, если аудитор использует свои собственные допущения при расчете диапазона для оценки обоснованности точечной оценки руководства, он может также выработать мнение о том, приводит ли суждение руководства, примененное при выборе существенных допущений, используемых в расчете оценочного значения, к появлению признаков возможной предвзятости руководства.

A124. Содержащееся в пункте 29(a) требование к аудитору определить, что диапазон включает только суммы, подтвержденные достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами, не означает, что аудитор должен получить аудиторские доказательства, отдельно подтверждающие каждый возможный результат в диапазоне оценок. Вместо этого аудитор, вероятно, получит доказательства для определения того, что крайние точки диапазона являются обоснованными в данных обстоятельствах, тем самым подтверждая, что суммы между этими точками также являются обоснованными.

A125. Размер аудиторской оценки диапазона может быть кратным показателю существенности для финансовой отчетности в целом, особенно если показатель существенности определяется на основе результатов операционной деятельности (например, на основе показателя прибыли до налогообложения) и этот показатель относительно небольшой по сравнению с активами или другими показателями бухгалтерского баланса. Такая ситуация с большей вероятностью возникает в тех случаях, когда неопределенность, связанная с оценочным значением, сама по себе кратна существенности, что более характерно для определенных видов оценочных значений или некоторых отраслей, таких как страхование или банковское дело, для которых более характерна высокая степень неопределенности, и в связи с этим в применимой концепции подготовки

финансовой отчетности могут быть предусмотрены соответствующие специальные требования. На основе результатов выполненных процедур и аудиторских доказательств, полученных в соответствии с требованиями МСА, аудитор может сделать вывод о том, что диапазон, кратный показателю существенности, по мнению аудитора, носит надлежащий характер в конкретных обстоятельствах. В этом случае всё большее значение приобретает оценка аудитором обоснованности раскрытия информации о неопределенности оценки, в частности, надлежащим ли образом такое раскрытие отражает высокую степень неопределенности оценки и диапазон возможных результатов. В пунктах A139–A144 представлены дополнительные вопросы, рассмотрение которых может быть уместно в данных обстоятельствах.

*Прочие вопросы, связанные с аудиторскими доказательствами (см. пункт 30)*

A126. Информация, используемая в качестве аудиторского доказательства в отношении рисков существенного искажения оценочных значений, может исходить от организации, быть подготовлена с использованием работы эксперта руководства или предоставлена внешним информационным источником.

Внешние информационные источники

A127. Как поясняется в МСА 500<sup>53</sup>, на надежность информации из внешнего информационного источника влияют ее источник, характер и обстоятельства, при которых она получена. Следовательно, характер и объем дальнейших аудиторских процедур, выполняемых аудитором для проверки достоверности информации, используемой при составлении оценочного значения, могут варьироваться в зависимости от характера этих факторов. Например:

- если рыночные или отраслевые данные, цены или данные, связанные с ценообразованием, получены из одного внешнего информационного источника, специализирующегося на такой информации, аудитор может запросить цену из альтернативного независимого источника для проведения сравнения;
- если рыночные или отраслевые данные, цены или данные, связанные с ценообразованием, получены из нескольких независимых внешних информационных источников и указывают на консенсус между этими источниками, аудитору может потребоваться получить меньше доказательств надежности исходных данных из индивидуального источника;
- если информация, полученная из нескольких информационных источников, указывает на расхождения во взглядах на рынок, аудитор может попытаться понять причины такого расхождения во взглядах. Такое расхождение может быть вызвано использованием различных методов, допущений или исходных данных. Например, в одном источнике могут использоваться текущие цены, а другой источник использует будущие цены. Если расхождения связаны с неопределенностью оценки, то в соответствии с пунктом 26(b) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, обоснованно ли в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности раскрытие информации в финансовой отчетности,

---

<sup>53</sup> МСА 500, пункт A31.

описывающее неопределенность оценки. В таких случаях также важно применять профессиональное суждение при анализе информации об используемых методах, допущениях или исходных данных;

- если информация, полученная из внешнего информационного источника, была разработана этим источником с использованием собственной модели (моделей). Пункт A33f MCA 500 содержит соответствующее руководство.

A128. Для оценочных значений справедливой стоимости можно дополнительно рассмотреть вопросы, касающиеся уместности и надежности информации, полученной из внешних информационных источников, например:

- (a) основана ли справедливая стоимость на операциях с одним и тем же инструментом или котировках активного рынка;
- (b) если справедливая стоимость основана на операциях с сопоставимыми активами и обязательствами, то каким образом такие операции выявляются и определяются как сопоставимые;
- (c) если для актива или обязательства отсутствовали операции или сопоставимые активы и обязательства, то как готовилась указанная информация, в том числе представляют ли подготовленные и использованные исходные допущения, которые участники рынка использовали бы при определении цены актива или обязательства, если применимо;
- (d) если оценка справедливой стоимости основана на котировке брокера, является ли котировка брокера:
  - (i) котировкой от маркетмейкера, который осуществляет операции с финансовым инструментом того же типа;
  - (ii) обязывающей или необязывающей, с более значительным весом котировок, основанных на обязывающих предложениях;
  - (iii) отражающей рыночные условия на дату финансовой отчетности, когда это требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

A129. Если информация из внешнего информационного источника используется в качестве аудиторского доказательства, аудитору может быть уместно рассмотреть вопрос о том, может ли информация быть получена или достаточно ли она подробна для того, чтобы понять методы, допущения и другие данные, используемые внешним информационным источником. Здесь могут быть определенные ограничения, соответственно влияющие на рассмотрение аудитором характера, сроков и объема выполняемых процедур. Например, органы ценообразования часто предоставляют информацию о своих методах и допущениях по классам активов, а не по отдельным ценным бумагам. Брокеры часто предоставляют только ограниченную информацию о своих исходных данных и допущениях при предоставлении брокерских ориентировочных котировок для отдельных ценных бумаг. Пункт A33g MCA 500 содержит руководство в отношении ограничений, налагаемых внешним информационным источником на предоставление подтверждающей информации.

### Эксперт руководства

A130. Допущения в отношении оценочных значений, которые были сформированы или выявлены экспертом руководства, становятся допущениями руководства, если руководство использует эти допущения при формировании оценочного значения. Следовательно, к таким допущениям аудитор применяет соответствующие требования настоящего МСА.

A131. Если работа эксперта руководства включает использование методов или источников исходных данных, относящихся к оценочным значениям, или разработку и предоставление выводов или заключений, относящихся к точечной оценке или соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности, то требования пунктов 21–29 настоящего МСА могут помочь аудитору в применении пункта 8(с) МСА 500.

### Обслуживающая организация

A132. В МСА 402<sup>54</sup> рассматриваются вопросы, касающиеся понимания аудитором услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля, а также аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения. Если организация использует услуги обслуживающей организации для расчета оценочных значений, то требования и рекомендации МСА 402 могут помочь аудитору в применении требований настоящего МСА.

### Признаки возможной предвзятости руководства (см. пункт 32)

A133. Выявление предвзятости руководства на уровне счетов может оказаться довольно сложной задачей. Аудитор может обнаружить предвзятость только при обобщенном рассмотрении групп оценочных значений или всех оценочных значений либо при наблюдении за ней на протяжении нескольких отчетных периодов. Например, если оценочные значения, включенные в финансовую отчетность, считаются индивидуально обоснованными, но точечные оценки руководства постоянно тяготеют к одному концу диапазона обоснованных результатов аудитора, которые обеспечивают более благоприятный результат финансовой отчетности для руководства, то такие обстоятельства могут указывать на возможную предвзятость со стороны руководства.

A134. Признаками, указывающими на возможную предвзятость руководства при расчете оценочных значений, являются:

- изменения оценочного значения или метода его расчета на основании субъективного мнения руководства об изменении обстоятельств;
- выбор или формирование значительных допущений, результатом использования которых становится выгодная для руководства точечная оценка;
- выбор точечной оценки, которая может указывать на оптимистический или пессимистический сценарий.

При выявлении таких признаков может возникнуть риск существенного искажения как на уровне предпосылки, так и на уровне финансовой отчетности. Признаки возможной предвзятости руководства сами по себе не обязательно свидетельствуют о наличии искажений для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных

<sup>54</sup> МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации».

оценочных значений. Однако в некоторых случаях аудиторские доказательства могут указывать скорее на искажение, а не просто на признак предвзятости руководства.

A135. Признаки возможной предвзятости руководства могут повлиять на выводы аудитора о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски. При этом аудитору может потребоваться проанализировать влияние такой информации на другие аспекты аудита, включая необходимость дальнейшей проверки надлежащего характера суждений руководства, применяемых при расчете оценочных значений. Кроме того, подобная информация может повлиять на оценку аудитором факта наличия либо отсутствия в финансовой отчетности в целом существенных искажений, как указано в МСА 700 (пересмотренном)<sup>55</sup>.

A136. Кроме того, применение МСА 240 требует, чтобы аудитор оценил, не указывают ли суждения и решения руководства, принятые при расчете оценочных значений, включаемых в финансовую отчетность, на возможную предвзятость руководства, которая может представлять собой существенное искажение вследствие недобросовестных действий<sup>56</sup>. Недобросовестное составление финансовой отчетности часто осуществляется путем умышленного искажения оценочных значений, которое может включать умышленное занижение или завышение оценочных значений. Признаки возможной предвзятости руководства могут также быть фактором риска недобросовестных действий и заставить аудитора повторно оценить, по-прежнему ли оценки риска им, в частности оценка риска недобросовестных действий, и соответствующие процедуры в ответ на оцененные риски носят надлежащий характер.

#### **Общая оценка, основанная на проведенных аудиторских процедурах (см. пункт 33)**

A137. По мере того, как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, получаемые им аудиторские доказательства могут убедить его изменить характер, сроки и объем других запланированных аудиторских процедур<sup>57</sup>. В результате выполнения процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, аудитор может получить информацию в отношении оценочных значений, которая существенно отличается от информации, на основе которой проводилась оценка рисков. Например, аудитор может определить, что единственной причиной оцениваемого риска существенного искажения является субъективность, связанная с расчетом оценочного значения. Однако при выполнении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор может обнаружить, что оценочное значение сложнее, чем первоначально предполагалось, что может поставить под сомнение оценку риска существенного искажения (например, может потребовать переоценки неотъемлемого риска ближе к верхней границе диапазона значений неотъемлемого риска из-за влияния сложности), и поэтому аудитору может потребоваться провести дополнительные дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 11.

<sup>56</sup> МСА 240, пункт 32(b).

<sup>57</sup> МСА 330, пункт А60.

<sup>58</sup> См. также МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

A138. В отношении оценочных значений, которые не были признаны, аудитор обязан убедиться в фактическом выполнении критериев признания, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Даже если оценочное значение не было признано, а аудитор пришел к выводу, что решение о непризнании является обоснованным, может возникнуть необходимость в раскрытии информации о соответствующих обстоятельствах в примечаниях к финансовой отчетности.

Определение, являются ли оценочные значения обоснованными или искаженными (см. пункты 9, 35)

A139. При определении того, являются ли на основании проведенных аудиторских процедур и полученных доказательств точечная оценка руководства и соответствующее раскрытие информации обоснованными или искаженными:

- если аудиторские доказательства подтверждают диапазон, то размер диапазона может быть широким, а в некоторых случаях он может быть кратным существенности для финансовой отчетности в целом (см. также пункт A125). Несмотря на то, что широкий диапазон может носить надлежащий характер в определенных обстоятельствах, это может указывать на то, что аудитору необходимо повторно рассмотреть, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении обоснованности величин в диапазоне;
- аудиторские доказательства могут подтверждать точечную оценку, которая отличается от точечной оценки руководства. В таких случаях расхождение между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства создает искажение;
- аудиторские доказательства могут подтверждать диапазон оценок, в который не входит точечная оценка руководства. В таких случаях величина искажения будет не меньше разницы между точечной оценкой руководства и ближайшей точкой в аудиторской оценке диапазона.

A140. В пунктах A110–A114 содержатся рекомендации, помогающие аудитору в оценке выбора руководством точечной оценки и соответствующего раскрытия информации для включения в финансовую отчетность.

A141. Если дальнейшие аудиторские процедуры аудитора включают проверку того, как руководство выполнило расчет оценочного значения или подготовило точечную оценку или диапазон оценок, то аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении раскрытия информации с описанием неопределенности оценки в соответствии с пунктами 26(b) и 29(b), а также в отношении другого раскрытия информации в соответствии с пунктом 31. Затем аудитор должен рассмотреть полученные аудиторские доказательства в отношении раскрытия информации в рамках общей оценки в соответствии с пунктом 35 на предмет того, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или они искажены.

A142. MCA 450<sup>59</sup> также содержит указания в отношении качественного раскрытия информации и в отношении того, когда искажения в раскрытии информации могут указывать на недобросовестные действия<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> MCA 450, пункт A17.

<sup>60</sup> MCA 450, пункт A22.

A143. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценка аудитором того, обеспечено ли в финансовой отчетности достоверное представление информации<sup>61</sup>, включает в себя рассмотрение общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, а также того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них. Например, если оценочное значение подвержено более высокой степени неопределенности, аудитор может определить необходимость дополнительного раскрытия информации для обеспечения достоверного представления. Если руководство не представит в финансовой отчетности такое дополнительное раскрытие информации, то аудитор может сделать вывод о том, что данная финансовая отчетность существенно искажена.

A144. В МСА 705 (пересмотренном)<sup>62</sup> содержатся указания, касающиеся отражения в аудиторском мнении ситуации, когда аудитор считает, что информация, раскрытая руководством в финансовой отчетности, является недостаточной либо вводит пользователей отчетности в заблуждение, включая, например, информацию в отношении неопределенности оценки.

#### **Письменные заявления** (см. пункт 37)

A145. Письменные заявления в отношении конкретных оценочных значений могут включать следующие заявления:

- заявление о том, что значительные суждения в отношении оценочных значений были сформированы с учетом всей уместной информации, о которой известно руководству;
- заявление о последовательном и надлежащем характере выбора или применения методов, допущений и исходных данных, использованных руководством при расчете оценочных значений;
- заявление о том, что допущения надлежащим образом отражают намерение и способность руководства выполнять соответствующие планы действий от имени организации, когда это уместно в отношении оценочных значений и раскрытия информации;
- заявление о полноте и обоснованности раскрытия информации, связанной с оценочными значениями, включая раскрытие информации с описанием неопределенности оценки, в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- заявление о применении специальных знаний и навыков при расчете оценочных значений;
- заявление об отсутствии событий после отчетной даты, требующих корректировки оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, включенных в финансовую отчетность;

<sup>61</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 14.

<sup>62</sup> МСА 705 (пересмотренный), пункты 22–23.

- если оценочные значения не признаны или не раскрыты в финансовой отчетности, то заявление о надлежащем характере решения руководства о несоблюдении критериев признания или раскрытия информации, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

**Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими соответствующими сторонами** (см. пункт 38)

A146. В соответствии с требованиями МСА 260 (пересмотренного) аудитор информирует лиц, отвечающих за корпоративное управление, о мнении аудитора относительно значительных качественных аспектов практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности<sup>63</sup>. Приложение 2 включает вопросы, касающиеся оценочных значений, которые аудитор может рассмотреть для целей информирования о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.

A147. МСА 265 требует, чтобы аудитор письменно информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля в ходе проведения аудита<sup>64</sup>. Такие значительные недостатки системы внутреннего контроля могут включать недостатки в средствах контроля за следующим:

- процессами выбора и применения основных принципов учетной политики, а также выбора и применения методов, допущений и исходных данных;
- процессом управления рисками, а также связанными с ним системами;
- целостностью исходных данных, включая исходные данные, полученные из внешних информационных источников;
- процессами использования, разработки и подтверждения работоспособности моделей, включая модели, полученные от внешнего поставщика, а также за корректировками, которые могут потребоваться.

A148. В дополнение к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор может быть разрешено или необходимо осуществлять прямое информационное взаимодействие с регулируемыми органами или органами пруденциального надзора. Такое информационное взаимодействие может быть полезным в течение всего периода проведения аудита или на каких-то его конкретных этапах, таких как планирование аудита или завершение подготовки аудиторского заключения. Например, в некоторых юрисдикциях регулирующие органы финансовых учреждений стремятся сотрудничать с аудиторами для обмена информацией о функционировании и применении средств контроля за деятельностью с финансовыми инструментами, проблемах в оценке финансовых инструментов на неактивных рынках, ожидаемых кредитных убытках и страховых резервах, в то время как другие регулирующие органы могут стремиться понять мнение аудитора по существенным аспектам деятельности организации, включая оценку затрат. Такое информационное взаимодействие может быть полезно аудиторам при выявлении

<sup>63</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(а).

<sup>64</sup> МСА 265, пункт 9.

рисков существенного искажения финансовой отчетности и определении процедур в ответ на эти риски.

**Документация** (см. пункт 39)

A149. МСА 315 (пересмотренный)<sup>65</sup> и МСА 330<sup>66</sup> содержат требования и указания в отношении документального оформления понимания аудитором организации, оценки рисков и процедур в ответ на оцененные риски. Указания основаны на требованиях и указаниях, содержащихся в МСА 230<sup>67</sup>. В контексте аудита оценочных значений аудитор должен подготовить аудиторскую документацию о ключевых элементах понимания аудитором деятельности организации и ее окружения, связанных с оценочными значениями. Кроме того, суждения аудитора об оцененных рисках существенного искажения, связанных с оценочными значениями, а также процедуры аудитора в ответ на оцененные риски, вероятно, также потребуют документирования информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное руководство, и руководством.

A150. При документировании связи дальнейших аудиторских процедур аудитора с оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСА 330, настоящий МСА требует, чтобы аудитор учитывал причины, которые привели к появлению рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Указанные причины могут быть связаны с одним или несколькими факторами неотъемлемого риска или аудиторской оценкой риска средств контроля. Тем не менее от аудитора не требуется документировать, как был учтен каждый фактор неотъемлемого риска в ходе выявления и оценки рисков существенного искажения в отношении каждого оценочного значения.

A151. Аудитор может рассмотреть возможность документирования в тех случаях, когда:

- применение руководством определенного метода предусматривает сложное моделирование, возможность документирования последовательного применения суждений руководства и, если применимо, того, что структура модели отвечает цели оценки применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- выбор и применение методов, значительных допущений или исходных данных подвержены влиянию более высокой степени сложности, возможность документирования суждений, применяемых руководством в процессе определения необходимости использования специальных знаний и навыков для выполнения процедур оценки рисков, разработки и выполнения процедур в ответ на эти риски или оценки зависит от полученных аудиторских доказательств. В этих случаях документирование может также включать то, как были применены специальные знания и навыки.

A152. В пункте А7 МСА 230 отмечается, что может не существовать единого способа документирования профессионального скептицизма, но аудиторская документация может обеспечить наличие доказательств проявления аудитором профессионального скептицизма. Например, если полученные в отношении оценочных значений аудиторские доказательства

<sup>65</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункты 32 и А152–А155.

<sup>66</sup> МСА 330, пункты 28 и А63.

<sup>67</sup> МСА 230, пункт 8(с).

включают как доказательства, которые подтверждают предпосылки, использованные руководством, так и доказательства, которые противоречат им, может быть задокументировано то, как аудитор оценивал эти доказательства, включая профессиональные суждения, примененные при формировании вывода в отношении достаточности полученных аудиторских доказательств и в отношении их надлежащего характера. Примеры других требований настоящего МСА, для которых документация может дать доказательства проявления аудитором профессионального скептицизма:

- пункт 13(d), касающийся того, как аудитор использовал полученное понимание в формировании его собственных ожиданий в отношении оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности организации, а также того, как эти ожидания соотносятся с финансовой отчетностью организации, подготовленной руководством;
- пункт 18, требующий разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих доказательств таким образом, чтобы не было склонности к получению аудиторских доказательств, которые могут быть подтверждающими, или к исключению аудиторских доказательств, которые могут быть опровергающими;
- пункты 23(b), 24(b), 25(b) и 32, в которых рассматриваются признаки возможной предвзятости руководства;
- пункт 34, в котором описано рассмотрение аудитором всех значимых аудиторских доказательств, как подтверждающих предпосылки составления финансовой отчетности, так и противоречащих им.

## Приложение 1

(см. пункты 2, 4, 12(с), А8, А66)

### Факторы неотъемлемого риска

#### Введение

1. При выявлении, оценке и проведении процедур в ответ на риски существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности в отношении оценочных значений и соответствующего раскрытия информации настоящий МСА требует, чтобы аудитор учитывал степень, в которой оценочное значение подвержено неопределенности оценки, и степень, в которой выбор и применение методов, допущений и исходных данных, используемых при расчете оценочного допущения, а также выбор точечной оценки руководства и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности зависят от сложности, субъективности или других факторов неотъемлемого риска.
2. Неотъемлемый риск, связанный с оценочным значением, представляет собой подверженность предпосылки подготовки финансовой отчетности в отношении оценочного значения существенному искажению, до рассмотрения средств контроля. Неотъемлемый риск является результатом факторов неотъемлемого риска, которые затрудняют надлежащий расчет оценочного значения. В настоящем Приложении приводятся дополнительные разъяснения в отношении характера факторов неотъемлемого риска, связанных с неопределенностью оценки, субъективностью и сложностью, а также их взаимосвязи в контексте расчета оценочных значений и выбора точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности.

#### Правила расчета

3. Правила расчета, а также характер, состояние и обстоятельства, связанные с конкретной статьей финансовой отчетности, формируют соответствующие атрибуты оценки. Если наблюдать напрямую за стоимостью или ценой статьи невозможно, то необходимо рассчитать оценочное значение, применяя надлежащий метод и используя надлежащие исходные данные и допущения. Соответствующий метод может быть предусмотрен применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или выбран руководством и должен отражать имеющиеся знания о том, как соответствующие атрибуты оценки повлияют на стоимость или цену статьи согласно ожиданиям по правилам расчета.

#### Неопределенность оценки

4. Подверженность недостаточной точности расчета часто называется в концепциях бухгалтерского учета неопределенностью расчета. В настоящем МСА неопределенность оценки определяется как подверженность неотъемлемой неточности расчета. Она возникает, когда соответствующая денежная сумма для статьи финансовой отчетности, которая признается или раскрывается в финансовой отчетности, не может быть точно оценена путем прямого наблюдения за стоимостью или ценой. Когда прямое наблюдение невозможно, следующей наиболее точной альтернативной стратегией расчета является применение метода, который отражает имеющиеся знания о стоимости или цене статьи по соответствующим правилам расчета с использованием наблюдаемых исходных данных о соответствующих атрибутах оценки.

5. Однако ограничения в отношении доступности таких знаний или исходных данных могут ограничивать возможность проверки таких исходных данных для процесса расчета и, следовательно, ограничивать точность результатов расчета. Кроме того, в большинстве концепций бухгалтерского учета признается существование практических ограничений в отношении информации, которую следует принимать во внимание, например, когда затраты на ее получение превышают выгоды от нее. Неточность расчета, обусловленная такими ограничениями, является неотъемлемой, так как ее невозможно устранить из процесса расчета. Следовательно, такие ограничения служат источниками неопределенности оценки. Другие источники неопределенности расчета, которые могут возникнуть в процессе расчета, являются устранимыми, по крайней мере теоретически, если соответствующий метод применяется надлежащим образом, следовательно, они выступают источниками потенциального искажения, а не неопределенности оценки.
6. Если неопределенность оценки связана с неопределенными будущими притоками или оттоками экономических выгод, которые в итоге будут получены от базового актива или обязательства, результат этих потоков будет наблюдаться только после отчетной даты. В зависимости от характера применимых правил расчета и характера, состояния и обстоятельств статьи финансовой отчетности данный результат может быть наблюдаться напрямую до завершения подготовки финансовой отчетности или только на более позднюю дату. В отношении некоторых оценочных значений наблюдаемых напрямую результатов может вообще не быть.
7. Некоторые неопределенные результаты можно относительно легко прогнозировать с высокой степенью точности для отдельной статьи. Например, срок полезного использования производственного станка можно легко спрогнозировать, если имеется достаточный объем информации о его среднем сроке полезного использования. Если невозможно с достаточной точностью предсказать будущий результат, например ожидаемую продолжительность жизни человека на основе актуарных допущений, то, возможно, для группы людей предсказать такой результат можно будет с более высокой точностью. В некоторых случаях в правилах расчета соответствующая единица учета для целей расчета может определяться на уровне портфеля, что может способствовать уменьшению неотъемлемой неопределенности оценки.

### **Сложность**

8. Сложность (то есть сложность, присущая процессу расчета оценочного значения, до рассмотрения средств контроля) приводит к возникновению неотъемлемого риска. Неотъемлемая сложность может появиться, когда:
  - существует множество атрибутов оценки со многими или нелинейными отношениями между ними;
  - для определения соответствующих значений одного или нескольких атрибутов оценки требуется несколько наборов исходных данных;
  - нужно больше допущений для расчета оценочного значения или существуют корреляции между требуемыми допущениями;
  - используемые исходные данные изначально трудно идентифицировать, собрать, получить к ним доступ или понять их.
9. Сложность может относиться к сложности метода и процесса расчета или модели, используемой для его применения. Например, сложность модели может заключаться

в необходимости применять вероятностные концепции и методы оценки, формулы определения цены опциона или методы имитационного моделирования для прогнозирования неопределенных будущих результатов или гипотетического поведения. Аналогично процесс расчета может требовать исходных данных из нескольких источников или нескольких наборов исходных данных для обоснования принятого допущения или применения сложных математических или статистических концепций.

10. Чем выше сложность, тем больше вероятность того, что руководство должно будет применить специальные знания или навыки при расчете оценочного значения или привлечь эксперта руководства, например, для решения вопросов в отношении:
- концепций и методов оценки, которые могут использоваться в контексте правил расчета и целей оценки или других требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также способов применения этих концепций и методов;
  - базовых атрибутов оценки, которые могут быть уместны с учетом характера правил расчета, а также характера, состояния и обстоятельств статей финансовой отчетности, для которых выполняется расчет оценочных значений, или
  - выявления надлежащих источников исходных данных из внутренних информационных источников (в том числе из источников, не являющихся основными регистрами или вспомогательными ведомостями) или из внешних информационных источников, определяя пути устранения потенциальных трудностей в получении исходных данных из таких источников или в поддержании их целостности при применении соответствующего метода, а также понимания актуальности и надежности этих исходных данных.
11. Сложность, связанная с данными, может возникать, например, в следующих случаях:
- (a) когда исходные данные трудно получить или когда они связаны с операциями, информация о которых не является общедоступной. Даже когда такие данные доступны, например, через внешний информационный источник, уместность и надежность таких данных может быть трудно оценить, если только внешний информационный источник не раскрывает достаточно информации об источниках исходных данных, которые он использовал, и о любой произведенной обработке исходных данных;
  - (b) когда исходные данные, отражающие взгляды внешнего информационного источника на будущие условия или события, которые могут быть уместны для подтверждения допущения, трудно понять без прозрачности логического обоснования этих взглядов и информации, учитываемой при их формировании;
  - (c) когда определенные виды исходных данных изначально трудны для понимания, так как требуют понимания технически сложных деловых и юридических концепций, которые, например, могут быть необходимы для правильного понимания исходных данных, включающих условия юридических соглашений об операциях с использованием сложных финансовых инструментов или страховых продуктов.

### **Субъективность**

12. Субъективность (то есть субъективность, присущая процессу расчета оценочного значения, до рассмотрения средств контроля) отражает неотъемлемые ограничения разумно доступных знаний и исходных данных об атрибутах оценки. При наличии таких ограничений

применимая концепция подготовки финансовой отчетности может снизить степень субъективности путем предоставления необходимой основы для формирования определенных суждений. Такие требования могут, например, устанавливать явные или подразумеваемые цели, касающиеся оценки, раскрытия информации, единицы учета или применения ограничения затрат. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности также может подчеркнуть важность суждений, установив требования к раскрытию информации об этих суждениях.

13. Руководству, как правило, необходимо использовать профессиональное суждение при определении некоторых или всех следующих вопросов, часто связанных с субъективностью при определении:
  - той степени, которая не предусмотрена требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, при определении надлежащих походов к оценке, концепций, методов и факторов оценки для использования в методе расчета оценочного значения с учетом имеющихся знаний;
  - той степени, в какой атрибуты оценки являются наблюдаемыми в условиях наличия различных потенциальных источников исходных данных, при определении надлежащих источников исходных данных для использования;
  - той степени, в которой атрибуты оценки не являются наблюдаемыми, при определении надлежащих допущений или диапазона допущений, которые необходимо сформировать с учетом всех оптимально доступных исходных данных, включая, например, данные рынка;
  - диапазона обоснованно возможных результатов, из которых следует выбирать точечную оценку руководства, и относительной вероятности того, что определенные точки в пределах этого диапазона будут соответствовать целям правил расчета, требуемого применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - выбора точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности.
14. Формулирование допущений о будущих событиях или условиях предполагает использование профессионального суждения, трудность формирования которого зависит от степени неопределенности этих событий или условий. Степень точности, с которой можно спрогнозировать неопределенные будущие события или условия, зависит от степени определимости этих условий и событий на основе имеющихся знаний, включая знания о прошлых условиях, событиях и соответствующих результатах. Недостаточная точность также способствует неопределенности оценки, как было описано выше.
15. Допущения, касающиеся будущих результатов, необходимо формулировать только в отношении тех характеристик результатов, которые являются неопределенными. Например, при оценке возможного обесценения дебиторской задолженности, связанной с продажей товаров на отчетную дату, сумма такой задолженности может быть однозначно установлена и наблюдаема напрямую в соответствующих документах по сделке. Неопределенной может быть сумма убытка от обесценения, если таковая имеется. В этом случае допущения необходимы в отношении степени вероятности убытка, а также величины и сроков такого убытка.

16. Тем не менее в других случаях суммы денежных потоков, связанных с правами, относящимися к активу, могут быть неопределенными. В таких случаях необходимо формировать допущения в отношении как суммы базовых прав на денежные потоки, так и сумм потенциальных убытков от обесценения.
17. Руководству, возможно, потребуется рассмотреть информацию о прошлых условиях и событиях вместе с текущими тенденциями и ожиданиями в отношении будущих событий. Прошлые условия и события дают информацию за прошлые периоды, возможно, содержащую повторяющиеся модели поведения, которые могут быть экстраполированы при оценке будущих результатов. Информация за прошлые периоды также может указывать на изменение моделей поведения с течением времени (циклы или тенденции). Это может свидетельствовать о том, что базовые модели поведения прошлых периодов изменялись в некоторой степени предсказуемым образом, что также можно экстраполировать при оценке будущих результатов. Могут быть доступны и другие виды информации, указывающие на возможные изменения в моделях такого поведения прошлых периодов или в связанных с ними циклах или тенденциях. Возможно, потребуется сформулировать сложные суждения о прогностической ценности такой информации.
18. Степень и характер (в том числе степень присутствующей субъективности) суждений, принятых при расчете оценочных значений, могут создать возможность для предвзятого отношения руководства при принятии решений о ходе действий, который, по мнению руководства, целесообразен при расчете оценочного значения. Если при этом также существует высокий уровень сложности, или высокий уровень неопределенности оценки, или и то и другое, риск и возможность предвзятого отношения руководства или недобросовестных действий также могут увеличиться.

### **Неопределенность оценки**

19. Неопределенность оценки приводит к неизбежному изменению возможных методов, источников исходных данных и допущений, которые могут использоваться при расчете оценочного значения. Это порождает субъективность и, следовательно, необходимость использовать суждения при расчете оценочного значения. Такие суждения необходимы при выборе надлежащих методов и источников исходных данных, формировании допущений, а также выборе точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности. Данные суждения формируются с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации. Однако из-за ограничений в отношении наличия и доступа к знаниям или информации для подтверждения суждений они носят субъективный характер.
20. Субъективность таких суждений создает возможность для появления неумышленной или умышленной предвзятости руководства при их формировании. Многие концепции бухгалтерского учета требуют, чтобы информация, которую готовят для включения в финансовую отчетность, была нейтральной (то есть не была предвзятой). Учитывая тот факт, что, по крайней мере теоретически, предвзятость может быть устранена из процесса расчета оценочного значения, источники потенциальной предвзятости в суждениях, которым присуща субъективность, являются источниками потенциального искажения, а не источниками неопределенности оценки.
21. Неизбежные изменения возможных методов, источников исходных данных и допущений, которые могут использоваться при расчете оценочного значения (см. пункт 19), также

приводят к изменениям в возможных результатах оценки. Размер диапазона обоснованно возможных результатов оценки зависит от степени неопределенности оценки и часто называется чувствительностью оценочного значения. Помимо определения результатов оценки, процесс расчета оценочного значения также включает анализ влияния неизбежных изменений возможных методов, источников исходных данных и допущений на диапазон обоснованно возможных результатов оценки (называемый анализом чувствительности).

22. Разработка представления оценочного значения в финансовой отчетности, которая, когда это требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, обеспечивает достоверное представление (то есть полное, нейтральное и свободное от ошибок), включает в себя формирование надлежащих суждений при выборе точечной оценки руководства, которая надлежащим образом выбирается из диапазона обоснованно возможных результатов оценки, и соответствующего раскрытия информации, которое надлежащим образом описывает неопределенность оценки. Эти суждения сами по себе могут быть субъективными в зависимости от характера требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые касаются этих вопросов. Например, применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предписывать применение специальной основы (такой как средневзвешенная вероятность или наилучшая оценка) для выбора точечной оценки руководства. Также может предписываться конкретное раскрытие информации, или раскрытие информации, отвечающее конкретным целям, или дополнительное раскрытие информации для обеспечения достоверного представления в определенных обстоятельствах.
23. Хотя оценочное значение, подверженное более высокой степени неопределенности оценки, может быть менее точно измеримо, чем оценочное значение, подверженное более низкой степени неопределенности оценки, оценочное значение всё же может иметь достаточную значимость для пользователей финансовой отчетности, чтобы быть признанным в финансовой отчетности, если, когда это требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, может быть достигнуто достоверное представление соответствующей статьи. В некоторых случаях неопределенность оценки настолько велика, что критерии признания согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности не выполняются и оценочное значение не может быть отражено в финансовой отчетности. Даже в таких случаях могут быть соответствующие требования к раскрытию информации, например требование раскрывать информацию о точечной оценке или диапазоне обоснованно возможных результатов оценки, а также информацию, описывающую неопределенность оценки и ограничения в отношении признания статьи. Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые действуют в таких случаях, могут быть более или менее строгими. Следовательно, в этих случаях могут быть сформулированы дополнительные суждения, связанные с субъективностью.

**Приложение 2**

(см. пункт A146)

**Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление**

В число вопросов, которые аудитор может рассмотреть для целей информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о мнении аудитора о значительных качественных аспектах практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе об оценочных значениях и о соответствующем раскрытии информации в финансовой отчетности, могут входить:

- (a) способы выявления руководством операций, прочих событий и обстоятельств, которые могут обуславливать необходимость использования оценочных значений и соответствующего раскрытия информации;
- (b) риски существенного искажения;
- (c) относительная существенность оценочных значений по отношению к финансовой отчетности в целом;
- (d) наличие (или отсутствие) у руководства понимания характера и размера оценочных значений, а также связанных с ними рисков;
- (e) применение руководством специальных знаний и навыков или привлечение соответствующих экспертов;
- (f) мнение аудитора о различиях между точечной оценкой или диапазоном оценок аудитора и точечной оценкой руководства;
- (g) мнение аудитора о надлежащем характере выбора учетной политики в отношении оценочных значений и представления оценочных значений в финансовой отчетности;
- (h) признаки возможной предвзятости руководства;
- (i) изменение, которое произошло или должно было произойти в методах расчета оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом;
- (j) причины изменения методов определения оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом, если оно произошло, а также результаты расчета оценочных значений в предыдущие периоды;
- (k) то, носят ли методы, используемые руководством для расчета оценочных значений, включая случаи применения руководством модели, надлежащий характер с учетом целей оценки, характера, условий и обстоятельств, а также прочих требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- (l) характер и влияние значительных допущений, используемых в оценочных значениях, и степень субъективности, присущей разработке допущений;
- (m) то, не противоречат ли значительные допущения друг другу или допущениям, использованным в расчете других оценочных значений, или допущениям, примененным в других областях хозяйственной деятельности организации;

- (n) намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к надлежащему характеру значимых допущений или к надлежащему использованию применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- (o) то, как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их, или то, как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при расчете оценочного значения;
- (p) то, являются ли исходные данные и значительные допущения, использованные руководством при расчете оценочных значений, надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- (q) уместность и надежность информации, полученной из внешних информационных источников;
- (r) значительные трудности, возникшие при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении исходных данных, полученных из внешних информационных источников, или оценок, выполненных руководством или экспертом руководства;
- (s) значительные расхождения в суждениях в отношении оценок между аудитором и руководством или экспертом руководства;
- (t) потенциальное влияние на финансовую отчетность организации существенных рисков и подверженности им, информацию о чем требуется раскрывать в финансовой отчетности, включая информацию о неопределенности оценки, связанной с оценочными значениями;
- (u) обоснованность раскрытия информации о неопределенности оценки в финансовой отчетности;
- (v) то, соответствует ли решение руководства о признании, оценке, представлении и раскрытии информации об оценочных значениях, а также о соответствующем раскрытии информации в финансовой отчетности требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

## СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ДРУГИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

**Примечание.** Следующие поправки к иным международным стандартам представляют собой результат утверждения МСА 540 (пересмотренного). Эти согласующиеся поправки вступают в силу одновременно с МСА 540 (пересмотренным) и показаны выделением в тексте последней утвержденной версии тех международных стандартов, в которые они вносятся. Номера сносок внутри этих поправок не соотносятся с МСА, в которые вносятся поправки, поэтому необходимо делать ссылки на соответствующие стандарты. Эти согласующиеся поправки утверждены Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (PIOB), который пришел к выводу о том, что процедура разработки согласующихся поправок носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

**МСА 200** «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»

...

**Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

...

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

...

*Аудиторский риск*

...

Риски существенного искажения

...

A42. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться. Международные стандарты аудита обычно не рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля в отдельности, а сводят их воедино в категорию «рисков существенного искажения». Однако МСА 540 (пересмотренный)<sup>68</sup> требует отдельной оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, чтобы обеспечить основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур для реагирования на оцененные риски существенных искажений, включая существенные риски, для оценочных значений на уровне предпосылок в соответствии с МСА 330<sup>69</sup>. При выявлении и оценке рисков существенного искажения

<sup>68</sup> МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», пункт 16.

<sup>69</sup> МСА 330, пункт 7(b).

значительных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, отличных от оценочных значений, аудитор может проводить отдельные или комбинированные оценки неотъемлемого и контрольного риска в зависимости от предпочтительных методов или методологий аудита и практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться.

...

## **МСА 230 «Аудиторская документация»**

...

### **Требования**

...

#### **Документация о выполненных аудиторских процедурах и собранных аудиторских доказательствах**

##### *Форма, содержание и объем аудиторской документации*

8. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять (см. пункты А2–А5, А16–А17):
- (a) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований (см. пункты А6–А7);
  - (b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;
  - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов (см. пункты А8–А11).

...

### **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

...

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

...

- А7. Аудиторская документация обеспечивает доказательства того, что проведенный аудит соответствует Международным стандартам аудита. Однако документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Кроме того, аудитор не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу. Например:
- наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;
  - наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
  - аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что

аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в Международных стандартах аудита;

- может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита:
  - например, может не существовать единого способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Тем не менее аудиторская документация может обеспечить наличие доказательств применения аудитором профессионального скептицизма в соответствии с Международными стандартами аудита. Например, применительно к оценочным значениям возможна ситуация, когда полученные аудиторские доказательства как подтверждают утверждения руководства, так и противоречат им, документирование включает то, как аудитор оценил эти доказательства, в том числе профессиональные суждения, сделанные при формировании заключения о достаточности и уместности полученных аудиторских доказательств ~~Такие доказательства могут включать особые процедуры, выполненные для подтверждения ответов руководства на запросы аудитора;~~
  - тот факт, что руководитель задания в порядке соблюдения Международных стандартов аудита принял на себя ответственность за руководство, контроль и проведение аудиторского задания, может подтверждаться в аудиторской документации целым рядом способов. В частности, это может быть документация о своевременном вовлечении руководителя задания в различные аспекты аудита, такие как участие в обсуждениях аудиторской группы, требуемых МСА 315 (пересмотренным)<sup>70</sup>.

...

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

...

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

- обоснование вывода аудитора, когда от него требуется обязательно рассмотреть определенную информацию или факторы, и это рассмотрение является значимым в контексте проводимого аудита;
- основа для вывода аудитора в отношении обоснованности тех или иных областей субъективных суждений, сделанных руководством ~~(например, в отношении обоснованности значительных оценочных значений);~~

---

<sup>70</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 10.

- основа для оценки аудитором того, являются ли оценочное значение и соответствующее раскрытие информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или являются искаженными;
- основа для вывода аудитора по вопросу подлинности документа, когда в ходе аудита аудитором были выявлены некие обстоятельства, заставившие его усомниться в подлинности данного документа, и по этому поводу было проведено специальное расследование (например, с использованием процедур, связанных с экспертизой или подтверждением);
- если применяется МСА 701<sup>71</sup>, решение аудитора относительно ключевых вопросов аудита, о которых следует сообщить, или об их отсутствии.

...

---

<sup>71</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

## Приложение

( пункт 1)

### Специфические требования к аудиторской документации в прочих МСА

...

- МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений, ~~включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации~~», пункт 3923.

...

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

...

**Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

...

A47. Проведение ретроспективного анализа также требуется МСА 540 (пересмотренным). Такой анализ проводится как процедура оценки риска для получения информации об эффективности процедур выработки оценочных значений руководством ~~в предыдущем периоде~~, аудиторских доказательств или, где это применимо, последующей переоценки ~~оценочных значений предыдущего периода~~, имеющей отношение к выработке оценочных значений текущего периода, а также аудиторских доказательств по таким вопросам, как неопределенность ~~расчетных оценок~~, раскрытие которой может потребоваться в финансовой отчетности. На практике выполняемый аудитором в соответствии с настоящим стандартом анализ суждений и допущений руководства на предмет наличия предвзятости, которая могла бы представлять риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, может проводиться в сочетании с анализом, который требуется МСА 540 (пересмотренным).

...

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

...

### **Требования**

...

#### **Вопросы, о которых необходимо информировать**

...

#### *Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита*

16. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующее (см. пункты A17–A18):

- a) мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации (см. пункты A19–A20);
- b) информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита (см. пункт A21);
- c) кроме тех случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией:
  - (i) значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт A22);
  - (ii) письменные заявления, запрашиваемые аудитором;
- d) обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются (см. пункты A23–A25);
- e) прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункты A26–A28).

...

### **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

...

#### **Вопросы, о которых необходимо информировать**

...

#### *Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита*

...

Значимые качественные аспекты учетной практики (см. пункт 16(a))

- A19. Концепция подготовки финансовой отчетности, как правило, позволяет организации определить оценочные значения и вынести суждения в отношении учетной политики и раскрытия информации в финансовой отчетности, например, в связи с применением ~~ключевых допущений для формирования оценочных значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки.~~ Кроме того, в соответствии с требованиями законов, нормативных актов или концепции подготовки финансовой отчетности, вероятно, необходимо будет представить в примечаниях к отчетности краткий обзор основных положений учетной политики или дать ссылку на «важнейшие оценочные значения» или «важнейшие положения учетной политики и практики» для определения и предоставления пользователям финансовой отчетности дополнительной информации о наиболее трудных, субъективных или сложных суждениях, примененных руководством при подготовке финансовой отчетности.
- A20. В результате мнение аудитора о субъективных аспектах финансовой отчетности может быть особенно важно для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при выполнении ими своих обязательств по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Например, в связи с вопросами, описанными в пункте A19, лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут интересовать ~~оценка аудитором адекватности раскрытия информации о неопределенности оценки, характерной для оценочных значений, которые влекут за собой возникновение значительных рисков.~~ взгляды на степень, в которой сложность, субъективность или другие неотъемлемые факторы риска влияют на выбор или применение методов, допущений и исходных данных, используемых при расчете существенных оценочных значений, а также на оценку аудитором того, является ли оценка руководства и раскрытие информации в финансовой отчетности обоснованным в контексте применяемой системы финансовой отчетности. Открытое и конструктивное информирование о значимых качественных аспектах учетной политики организации также может включать комментарии о приемлемости значимых принципов учетной практики. Когда это применимо, оно может включать в себя вопрос о том, считает ли аудитор, что практика расчета существенных оценочных значений субъекта в значительной степени не соответствует конкретным обстоятельствам деятельности организации, например, когда альтернативный приемлемый метод для расчета оценочного значения будет, по мнению аудитора, более уместным. В Приложении 2 приводятся вопросы, которые могут включаться в это информационное взаимодействие.

...

**Приложение 1**

(см. пункт 3)

**Особые требования, содержащиеся в МСКК 1 и отдельных МСА, в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление**

В настоящем Приложении указаны пункты МСКК 1<sup>72</sup> и отдельных МСА, в соответствии с которыми определенные вопросы должны доводиться до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 30(а);
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 21, 38(с)(i) и 40–42;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункты 14, 19 и 22–24;
- МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункт 9;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункты 12–13;
- МСА 505 «Внешние подтверждения», пункт 9;
- МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт 7;
- МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», пункт 38;
- МСА 550 «Связанные стороны», пункт 27;
- МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 7(b) – (с), 10(а), 13(b), 14(а) и 17;
- МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 25;
- МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49;
- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункты 20 и 31;
- МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 46;

---

<sup>72</sup> МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ДРУГИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- МСА 701 «*Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении*», пункт 17;
- МСА 705 (пересмотренный) «*Модифицированное мнение в аудиторском заключении*», пункты 12, 14, 23 и 30;
- МСА 706 (пересмотренный) «*Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении*», пункт 12;
- МСА 710 «*Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность*», пункт 18;
- МСА 720 (пересмотренный) «*Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации*», пункты 17–19.

## Приложение 2

(см. пункты 16(a), A19–A20)

### Качественные аспекты учетной практики организации

Информационное взаимодействие в соответствии с требованиями пункта 16(a), рассмотренное в пунктах A19–A20, может включать следующие вопросы.

#### Учетная политика

...

#### Оценочные значения и соответствующее раскрытие информации

~~Вопросы, связанные со статьями, для которых очень важны оценочные значения, рассматриваются в МСА 540<sup>73</sup>, включая, например, следующее: В Приложение 2 МСА 540 (пересмотренного) включены вопросы, которые аудитор может рассмотреть в связи с существенными качественными аспектами бухгалтерской практики организации, связанной с оценочными значениями и соответствующим раскрытием информации.~~

- ~~○ как руководство выявляет операции, события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания оценочных значений или их раскрытия в финансовой отчетности;~~
- ~~○ каковы изменения в обстоятельствах, которые могут привести к признанию новых или обусловить необходимость пересмотра уже существующих оценочных значений;~~
- ~~○ соответствует ли применимой концепции подготовки финансовой отчетности решение руководства о признании или непризнании оценочных значений в финансовой отчетности;~~
- ~~○ происходило ли или должно ли было произойти изменение методов определения оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом, и если это так, то по какой причине, а также каков результат оценочных значений в предыдущие периоды;~~
- ~~○ каков используемый руководством процесс определения оценочных значений (например, в случаях, когда руководство применяло модель), включая рассмотрение вопроса о том, соответствует ли выбранные правила расчетов, используемые для определения оценочных значений, применимой концепции подготовки финансовой отчетности;~~
- ~~○ являются ли значимые допущения, которые руководство применяло при определении оценочных значений, обоснованными;~~
- ~~○ каковы намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значимых допущений, примененных руководством, или к надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности;~~

<sup>73</sup> МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

- ~~○ имеются ли риски существенного искажения;~~
- ~~○ имеются ли признаки возможной предвзятости руководства;~~
- ~~○ как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;~~
- ~~○ адекватно ли раскрытие информации о неопределенности оценки в финансовой отчетности.~~

### **Раскрытие информации в финансовой отчетности**

...

## МСА 500 «Аудиторские доказательства»

### Введение

#### Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.
2. Настоящий стандарт применяется ко всем полученным в ходе проведения аудита аудиторским доказательствам. В прочих МСА рассматриваются: конкретные аспекты аудита (например, МСА 315 (пересмотренный)<sup>74</sup>), аудиторские доказательства, которые необходимо собрать в отношении того или иного конкретного вопроса (например, МСА 570<sup>75</sup>), конкретные процедуры получения аудиторских доказательств (например, МСА 520<sup>76</sup>), а также оценка того, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства (МСА 200<sup>77</sup> и МСА 330<sup>78</sup>).

#### Дата вступления в силу

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

### Цель

4. Цель аудитора состоит в разработке и выполнении аудиторских процедур таким образом, чтобы аудитор мог собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

### Определения

5. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
  - (а) данные бухгалтерского учета – совокупность бухгалтерских записей и подтверждающих их данных, в том числе чеки и данные об электронных безналичных платежах; счета; договоры; основные регистры и вспомогательные ведомости, бухгалтерские записи и разные корректировки для подготовки финансовой отчетности, которые не отражены в бухгалтерских регистрах, а также данные разработочных и сводных таблиц, подтверждающих распределение затрат, расчеты, сверки и раскрытие информации;

---

<sup>74</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

<sup>75</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>76</sup> МСА 520 «Аналитические процедуры».

<sup>77</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

<sup>78</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

- (b) надлежащий характер аудиторских доказательств – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение;
- (c) аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и полученную из других источников информацию;
- (cA) Внешний информационный источник – внешнее физическое лицо или организация, которые предоставили информацию, использованную организацией при подготовке финансовой отчетности, или такая информация, которая была получена аудитором в качестве аудиторского доказательства, когда эта информация подходит для применения широким кругом пользователей. Когда информация была предоставлена физическим лицом или организацией, действующей в качестве эксперта руководства, сервисной организации<sup>79</sup> или эксперта аудитора<sup>80</sup>, физическое лицо или организация не считаются внешним информационным источником в отношении этой информации (см. пункты A1A–A1C).
- (d) эксперт руководства – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности;
- (e) достаточность (аудиторских доказательств) – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

## Требования

### Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

- 6. Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты A1–A25).

### Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

- 7. При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, включая сведения, получаемые из внешних информационных источников (см. пункты A26–A33-A33g).
- 8. Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен, с учетом необходимости и

<sup>79</sup> МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации», пункт 8.

<sup>80</sup> МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора», пункт 6.

значительности работы этого эксперта для целей аудитора, выполнить следующие действия (см. пункты А34–А36):

- (a) оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта (см. пункты А37–А43);
  - (b) получить понимание работы этого эксперта (см. пункты А44–А47);
  - (c) оценить, является ли работа этого эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки (см. пункт А48).
9. При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор должен оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости:
- (a) получить аудиторские доказательства о точности и полноте информации (см. пункты А49–А50);
  - (b) оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора (см. пункт А51).

#### **Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств**

10. При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры (см. пункты А52–А56).

#### **Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности**

11. В том случае, когда:
- (a) аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или
  - (b) аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств,

он должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты аудита (см. пункт А57).

\*\*\*

### **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

#### **Внешние информационные источники (см. пункт 5(сА))**

А1а. Внешние информационные источники могут включать органы ценообразования, государственные организации, центральные банки или признанные фондовые биржи. Примеры сведений, которые можно получить из внешних информационных источников:

- цены и связанные с ними данные;
- макроэкономические данные, такие как уровень безработицы прошлых периодов и прогнозируемый уровень безработицы, а также темпы экономического роста или данные переписи населения;

- данные кредитной истории;
- отраслевые данные, такие как индекс затрат на рекультивацию для некоторых добывающих отраслей, информация о зрителях или рейтинги, используемые для определения доходов от рекламы в индустрии развлечений;
- таблицы смертности, используемые для определения обязательств в секторах страхования жизни и пенсионного обеспечения.

A1b. Определенный набор информации с большей вероятностью будет пригоден для использования широким кругом пользователей и с меньшей вероятностью будет подвержен влиянию со стороны какого-либо конкретного пользователя, если стороннее физическое лицо или организация предоставляет этот набор информации общественности бесплатно или делает его доступным широкому кругу пользователей за вознаграждение. Требуется применение суждения при определении пригодности использования данной информации широким кругом пользователей с учетом возможности организации влиять на внешний информационный источник.

A1c. Стороннее физическое лицо или организация не могут в отношении какого-либо конкретного набора информации быть одновременно внешним информационным источником и экспертом руководства, или обслуживающей организацией, или экспертом аудитора.

A1d. Однако стороннее физическое лицо или организация могут, например, выступать в качестве эксперта руководства при предоставлении определенного набора информации и в качестве внешнего информационного источника при предоставлении другого набора информации. В некоторых случаях может потребоваться профессиональное суждение для того, чтобы определить, выступает ли стороннее лицо или организация в качестве внешнего информационного источника или в качестве эксперта руководства в отношении конкретного набора информации. В других обстоятельствах такое различие может быть ясным. Например:

- Стороннее физическое лицо или организация могут предоставлять информацию о ценах на недвижимость, которая подходит для использования широким кругом потребителей (например, общедоступной обычно является информация, касающаяся географического региона) и будет определяться как внешний информационный источник по отношению к такому набору информации. Та же самая сторонняя организация может выступать в роли эксперта руководства или аудитора при выполнении запроса оценок в отношении портфеля недвижимости организации, который специально адаптирован к фактам и обстоятельствам организации.
- Некоторые организации, занимающиеся актуарной деятельностью, публикуют таблицы смертности для общего пользования. Если такие таблицы используются организацией, они, как правило, считаются информацией из внешнего информационного источника. Кроме того, та же самая организация, занимающаяся актуарной деятельностью, может быть экспертом руководства в отношении различной информации, адаптированной к конкретным обстоятельствам организации, с целью помочь руководству в определении пенсионных обязательств по нескольким пенсионным планам организации.
- Стороннее физическое лицо или организация могут обладать специальными знаниями и опытом в области применения моделей для оценки справедливой стоимости ценных бумаг, для которых не существует наблюдаемого рынка. Если стороннее физическое

лицо или организация применяет эти специальные знания и опыт при расчете оценочного значения конкретно для данной организации и эта работа используется руководством при подготовке финансовой отчетности, то такое стороннее физическое лицо или организация, скорее всего, будут являться экспертами руководства по отношению к этой информации. Если, с другой стороны, это стороннее физическое лицо или организация просто предоставляют общественности информацию о ценах или связанных с ними данных в отношении частных сделок и организация использует эту информацию в своих собственных методах оценки, то стороннее физическое лицо или организация, скорее всего, будут являться внешними информационными источниками по отношению к такой информации.

- Стороннее физическое лицо или организация могут публиковать информацию, подходящую для широкого круга пользователей, о рисках или условиях в какой-либо отрасли. Данная информация будет, как правило, считаться информацией из внешнего информационного источника при использовании организацией для подготовки раскрытия информации о рисках (например, в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 7<sup>81</sup>. Тем не менее, если такая же информация была специально заказана организацией, чтобы воспользоваться специальными знаниями и опытом тех, кто ее готовил, для подготовки информации об этих рисках с учетом обстоятельств организации, то стороннее физическое лицо или организация, скорее всего, будут выступать в качестве экспертов руководства.
- Стороннее физическое лицо или организация могут применять свои специальные знания и опыт в предоставлении информации о текущих и будущих тенденциях рынка, которую оно или она предоставляет широкому кругу пользователей и которая подходит для использования ими. Если организация использует данную информацию для принятия решений в отношении допущений, используемых при расчете оценочных значений, то такая информация, скорее всего, будет считаться информацией из внешнего информационного источника. Если та же информация была специально заказана организацией, чтобы проанализировать текущие и будущие тенденции, применимые с учетом конкретных фактов и обстоятельств организации, то такое стороннее физическое лицо или организация, скорее всего, будут выступать в качестве экспертов руководства.

#### **Достаточные надлежащие аудиторские доказательства (см. пункт 6)**

A1. Аудиторские доказательства необходимы для обоснования мнения аудитора и аудиторского заключения. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Однако они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиторские задания (если аудитор установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего аудита<sup>82</sup>) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами. В дополнение к ~~другим внутренним и внешним источникам в организации~~ данным

<sup>81</sup> Международный стандарт финансовой отчетности 7 (МСФО) «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

<sup>82</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 9.

бухгалтерского учета другие внутренние информационные источники являются важными источниками аудиторских доказательств. ~~Кроме того, информация~~ Информация, которая может использоваться в качестве аудиторских доказательств, может быть подготовлена с использованием работы эксперта руководства или получена из внешних информационных источников. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая подкрепляет и подтверждает предпосылки руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предпосылкам. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрашиваемое заявление) используется аудитором и, таким образом, также является аудиторским доказательством.

- A2. Работа аудитора по выработке аудиторского мнения по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств. Дополняющие запросы аудиторские процедуры с целью сбора аудиторских доказательств могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, нередко в сочетании друг с другом. Хотя запросы могут обеспечивать получение важных аудиторских доказательств и иногда предоставлять доказательства искажения, одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных аудиторских доказательств ни отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок, ни операционной эффективности средств контроля.
- A3. Как разъясняется в МСА 200<sup>83</sup>, разумная уверенность достигается, когда аудитор получил достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть риска того, что аудитор сформулирует ненадлежащее мнение в тех случаях, когда финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня.
- A4. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако сбор большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.
- A5. Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.
- A6. МСА 330<sup>84</sup> требует от аудитора сделать вывод о том, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Вопрос о том, собраны ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня и, следовательно, для предоставления возможности аудитору сделать разумные выводы, на которых будет основано аудиторское мнение, является предметом профессионального суждения. В МСА 200 рассматриваются такие вопросы, как характер аудиторских процедур, своевременность подготовки финансовой отчетности и баланс между выгодами и затратами, которые являются значимыми факторами при формировании аудитором профессионального суждения о том, были ли собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

---

<sup>83</sup> МСА 200, пункт 5.

<sup>84</sup> МСА 330, пункт 26.

*Источники аудиторских доказательств*

- A7. Некоторые аудиторские доказательства собираются путем проведения аудиторских процедур тестирования данных бухгалтерского учета, например путем анализа и проверки, повторного выполнения процедур, осуществленных в процессе подготовки финансовой отчетности, а также выверкой одной и той же информации, использованной в разных видах и примененной разными способами. С помощью проведения таких аудиторских процедур аудитор может определить, что данные бухгалтерского учета внутренне непротиворечивы и согласуются с финансовой отчетностью.
- A8. Больше уверенности обычно возникает на основе непротиворечивых аудиторских доказательств, различных по характеру или полученных из разных источников, а не элементов аудиторских доказательств, рассматриваемых в отдельности. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от организации источника, может повысить уверенность аудитора, полученную на основании доказательств, собранных на основе информации, созданной внутри организации, таких как доказательства, содержащиеся в данных бухгалтерского учета, протоколах заседаний или в заявлениях, представленных руководством.
- A9. Информация из независимых от организации источников, которую аудитор может использовать в качестве аудиторских доказательств, может включать подтверждения третьих лиц, и сведения из внешних информационных источников, включая отчеты аналитиков и сопоставимые данные о конкурентах (данные по ключевым показателям).

*Аудиторские процедуры для сбора аудиторских доказательств*

- A10. В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330 аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения:
- (a) процедур оценки рисков;
  - (b) дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:
    - (i) тестирование средств контроля, когда его проведение требуется Международными стандартами аудита или когда аудитор принял решение об их проведении;
    - (ii) процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.
- A11. Аудиторские процедуры, описанные ниже в пунктах A14–A25, могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от ситуации, в которой они применяются аудитором. Как устанавливается МСА 330<sup>85</sup>, собранные в ходе предшествующих аудиторских заданий аудиторские доказательства могут в некоторых обстоятельствах представлять собой надлежащие аудиторские доказательства, если аудитор выполнил аудиторские процедуры для подтверждения, что эти доказательства остаются актуальными.

---

<sup>85</sup> МСА 330, пункт A35.

- A12. На характер и сроки проводимых аудиторских процедур может влиять то, что некоторые данные бухгалтерского учета и прочая информация могут быть доступны только в электронной форме в определенные моменты или периоды времени. Например, первичные документы, такие как заказы на покупку и счета, могут существовать только в электронной форме, если организация использует систему электронной торговли, или могут быть уничтожены после сканирования, если организация использует средства обработки изображений для упрощения хранения и поиска информации.
- A13. По истечении определенного периода некоторая электронная информация может стать недоступной, например, если файлы были изменены, а резервные копии отсутствуют. Следовательно, с учетом политики организации по хранению данных аудитор может счесть необходимым направить запрос о сохранении определенной информации для ее изучения или провести аудиторские процедуры в то время, когда эта информация доступна.

#### Инспектирование

- A14. Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля за их подготовкой. Примером инспектирования, применяемого для тестирования средств контроля, является инспектирование записей на предмет того, были ли они санкционированы.
- A15. Некоторые документы являются прямыми аудиторскими доказательствами существования актива, например документы, представляющие собой финансовые инструменты, такие как акции или облигации. Инспектирование таких документов не обязательно обеспечивает получение аудиторских доказательств прав собственности и их стоимости. Кроме того, инспектирование исполненного договора может представить аудиторские доказательства в отношении применяемых организацией положений учетной политики, таких как признание выручки.
- A16. Инспектирование материальных активов может представить надежные аудиторские доказательства в отношении их наличия, но не обязательно в отношении соответствующих прав и обязанностей организации или оценки этих активов. Инспектирование отдельных единиц активов может сопровождать наблюдения за проведением их инвентаризации.

#### Наблюдение

- A17. Наблюдение заключается в отслеживании выполнения процесса или процедуры другими лицами, например осуществление аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение обеспечивает аудиторские доказательства выполнения процесса или процедуры, но ограничено тем моментом, когда проводится наблюдение, а также тем фактом, что само наблюдение может оказать влияние на то, каким образом выполняются процесс или процедуры. Дополнительные указания по наблюдению за инвентаризацией приведены в МСА 501<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».

### Внешнее подтверждение

A18. Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации. Процедуры внешнего подтверждения часто применимы при рассмотрении предпосылок, связанных с определенными остатками по счетам и их элементами. Однако внешние подтверждения не следует ограничивать исключительно подтверждениями остатков по счетам. Например, аудитор может запросить подтверждение условий договоров или операций организации с третьими лицами; такой запрос может содержать вопросы о том, вносились ли какие-либо изменения в соответствующие соглашения, и если да, то какие именно. Процедуры внешнего подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий, например отсутствия «дополнительных соглашений», которые могут повлиять на признание выручки. Дополнительные указания приведены в МСА 505<sup>87</sup>.

### Пересчет

A19. Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

### Повторное проведение

A20. Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

### Аналитические процедуры

A21. Аналитические процедуры заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают изучение по мере необходимости выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений. Дополнительные указания приведены в МСА 520.

### Запрос

A22. Запрос представляет собой обращение за предоставлением как финансовой, так и нефинансовой информации в адрес осведомленных лиц как внутри организации, так и за ее пределами. Запрос широко используется на протяжении всего аудита, наряду с прочими аудиторскими процедурами. Запросы могут варьироваться по форме: от официальных письменных до неформальных устных. Неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов.

A23. Ответы на запросы могут обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или подтверждающими аудиторскими доказательствами. В некоторых случаях ответы на запросы могут дать информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например информацию в отношении возможности

---

<sup>87</sup> МСА 505 «Внешние подтверждения».

руководства действовать в обход системы контроля. В иных случаях ответы на запросы являются основанием для внесения изменений в аудиторские процедуры или для проведения дополнительных аудиторских процедур.

- A24. Несмотря на то, что подтверждение доказательств, полученное в результате запроса, является особенно важным, доступная информация, подтверждающая намерения руководства, в случае запросов о таких намерениях может быть ограничена. В таких случаях понимание прошлых действий руководства по выполнению заявленных им намерений, заявленных им оснований для выбора определенного плана действий, а также способности руководства следовать определенному плану действий может дать значимую информацию для подтверждения доказательств, полученных в результате запроса.
- A25. В отношении некоторых вопросов аудитор может счесть необходимым получить письменные заявления от руководства и, когда это уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для подтверждения ответов на устные запросы. Дополнительные указания приведены в МСА 580<sup>88</sup>.

### **Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств**

*Уместность и надежность* (см. пункт 7)

- A26. Как отмечено в пункте A1, несмотря на то, что аудиторские доказательства собираются главным образом в результате аудиторских процедур, проводимых в ходе аудита, они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как, в некоторых обстоятельствах, предыдущие аудиторские задания, и процедуры контроля качества аудиторской организации при принятии и продолжении отношений клиентами, и соблюдение некоторых дополнительных обязанностей согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям, например, в отношении несоблюдения организацией законов или нормативных актов. На качество всех аудиторских доказательств влияет уместность и надежность информации, на которой они основываются.

*Уместность*

- A27. Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может зависеть от направления тестирования. Например, если цель аудиторской процедуры состоит в тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного ее существования или оценки ее стоимости, значимой аудиторской процедурой может являться тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного занижения ее существования или оценки ее стоимости, тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности не будет значимой аудиторской процедурой, но тестирование такой информации как последующие выплаты, неоплаченные счета, отчеты поставщиков и отчеты о несовпадениях в приходных документах, может оказаться значимым.
- A28. Определенный набор аудиторских процедур может обеспечить аудиторские доказательства, значимые для одних предпосылок, но незначимые для других. Например, инспектирование

---

<sup>88</sup> МСА 580 «Письменные заявления».

документов, относящихся к погашению дебиторской задолженности после окончания периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки, но не обязательно своевременности признания. Так, получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки, например существования запасов, не может заменить получение аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки, например оценки таких запасов. С другой стороны, аудиторские доказательства из разных источников или разного характера во многих случаях могут быть значимыми в отношении одной и той же предпосылки.

- A29. Тестирование средств контроля предназначено для оценки операционной эффективности применения средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок. Разработка тестов средств контроля для сбора значимых аудиторских доказательств включает выявление условий (особенностей или признаков), которые указывают на функционирование средства контроля, и условий отклонения, которые указывают на отступление от адекватного функционирования. Затем наличие или отсутствие таких условий может быть протестировано аудитором.
- A30. Процедуры проверки по существу предназначены для обнаружения существенных искажений на уровне предпосылок. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу. Разработка процедур проверки по существу включает выявление условий, которые являются значимыми для целей теста и свидетельствуют о наличии искажения соответствующей предпосылки.

#### Надежность

A31. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена, включая, при необходимости, средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Таким образом, общие правила в отношении надежности различных видов аудиторских доказательств допускают наличие важных исключений. Даже если информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, получена из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, способные оказать влияние на ее надежность. Например, информация, полученная из источника, являющегося независимым внешним по отношению к организации, может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным. С учетом возможности существования исключений могут быть полезны следующие общие правила относительно надежности аудиторских доказательств:

- надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимых внешних по отношению к организации источников;
- надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается, когда соответствующие средства контроля, включая средства контроля за их подготовкой и поддержанием в актуальном состоянии, установленные организацией, являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля);

- аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление относительно обсужденных вопросов);
- аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме светокопий, факсимильных копий или документов, отснятых на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и сохранностью.

A32. Дополнительные указания в отношении надежности данных, используемых в целях разработки аналитических процедур проверки по существу, рассмотрены в МСА 520<sup>89</sup>.

A33. Обстоятельства, при которых у аудитора есть основания полагать, что документ может оказаться неподлинным или мог быть изменен без уведомления аудитора о факте такого изменения, рассматриваются в МСА 240<sup>90</sup>.

Пункт A33a является соответствующей поправкой к МСА 500 в результате утверждения МСА 250 (пересмотренного).

A33a. МСА 250 (пересмотренный)<sup>91</sup> содержит дополнительные указания в отношении соблюдения аудитором любых дополнительных обязанностей в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, которые могут требовать предоставления дополнительной информации, относящейся к работе аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита и оценке таких последствий несоблюдения по отношению к другим аспектам аудита.

#### Внешние информационные источники

A33b. В соответствии с пунктом 7 аудитор должен рассмотреть уместность и надежность информации из внешнего информационного источника, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, независимо от того, использовалась ли данная информация организацией при подготовке финансовой отчетности или была получена аудитором. В отношении информации, полученной из внешнего информационного источника, такое рассмотрение может в некоторых случаях включать получение аудиторских доказательств в отношении внешнего информационного источника или подготовки информации внешним информационным источником в результате разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур в соответствии с МСА 330 или, где применимо, МСА 540 (пересмотренным)<sup>92</sup>.

<sup>89</sup> МСА 520, пункт 5(a).

<sup>90</sup> МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 13.

<sup>91</sup> МСА 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 9.

<sup>92</sup> МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации».

A33c. Получение понимания причин, почему руководство или, когда это применимо, эксперт руководства использует внешний информационный источник, а также того, каким образом анализировались уместность и надежность информации (включая ее точность и полноту), может дать аудитору информацию об уместности и надежности этой информации.

A33d. При рассмотрении уместности и надежности информации, полученной из внешнего информационного источника, в том числе ее точности и полноты, важными могут быть следующие факторы с учетом того, что некоторые из этих факторов могут быть уместными только в том случае, если информация была использована руководством при подготовке финансовой отчетности или была получена аудитором:

- характер и полномочия внешнего информационного источника. Например, центральный банк или государственное статистическое управление, наделенные законодательными полномочиями по предоставлению отраслевой информации общественности, скорее всего, будут являться авторитетным источником для определенных видов информации;
- возможность влиять на полученную информацию через отношения между организацией и информационным источником;
- компетентность и репутация внешнего информационного источника в отношении предоставляемой информации, в том числе является ли, по профессиональному суждению аудитора, источник, регулярно предоставляющий информацию, источником, имеющим опыт предоставления надежной информации;
- прошлый опыт работы аудитора с достоверной информацией, предоставляемой внешним информационным источником;
- свидетельство общего признания пользователями рынка уместности и (или) надежности информации из внешнего информационного источника для целей, аналогичных тем, для которых информация использовалась руководством или аудитором;
- наличие у организации средств контроля для обеспечения уместности и надежности полученной и используемой информации;
- аккумулирование внешним информационным источником всей рыночной информации или непосредственное участие в установлении рыночных операций;
- пригодность информации для использования в том виде, в котором она используется, и, если применимо, была ли информация разработана с учетом применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- альтернативная информация, которая может противоречить используемой информации;
- характер и объем отказов от ответственности или других ограничительных формулировок, касающихся полученной информации;
- информация о методах, используемых при подготовке информации, способах применения этих методов, включая, если применимо, использование моделей при таком применении методов, а также информация о средствах контроля над указанными методами;

- при наличии, информация, имеющая отношение к рассмотрению надлежащего характера допущений и других исходных данных, применяемых внешними информационными источниками при разработке полученной информации.

A33e. Характер и объем рассмотрения со стороны аудитора определяются с учетом оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылки, к которой относится использование информации из внешнего информационного источника, а также степени, в которой использование этой информации соответствует источникам оцененных рисков существенного искажения и вероятности того, что информация из внешнего информационного источника может быть ненадежной (например, получена ли она из заслуживающего доверие источника). На основе рассмотрения аудитором вопросов, описанных в пункте A33b, он может определить, что в соответствии с МСА 315 необходимо более глубокое понимание деятельности организации и ее окружения, включая ее систему внутреннего контроля, или что выполнение дальнейших аудиторских процедур в соответствии с МСА 330<sup>93</sup> и МСА 540 (пересмотренным)<sup>94</sup>, когда это применимо, носит надлежащий характер в данных обстоятельствах в ответ на оцененные риски существенного искажения, связанные с использованием информации из внешнего информационного источника. Такие процедуры могут включать:

- выполнение сравнения информации, полученной из внешнего информационного источника, с информацией, полученной из альтернативного независимого информационного источника;
- получение понимания средств контроля, имеющихся у руководства для проверки надежности информации из внешних информационных источников, и возможное тестирование операционной эффективности таких средств контроля, если это уместно для рассмотрения использования руководством внешнего информационного источника;
- выполнение процедур для получения информации из внешнего информационного источника, необходимой для понимания его процессов, методов и допущений, с целью выявления, понимания и, если уместно, тестирования операционной эффективности средств контроля.

A33f. В некоторых ситуациях может быть только один поставщик определенной информации, например информации от центрального банка или правительства об уровне инфляции, или один признанный отраслевой орган. В таких случаях определение аудитором характера и объема аудиторских процедур, которые могут носить надлежащий характер в конкретных обстоятельствах, зависит от характера и надежности информационного источника, оцененных рисков существенного искажения, к которым относится информация из внешнего информационного источника, и степени, в которой использование этой информации имеет отношение к источникам оцененного риска существенного искажения. Например, если информация поступает из надежного авторитетного источника, объем дальнейших аудиторских процедур аудитора может быть меньше, например получение подтверждающих аудиторских доказательств в отношении информации на веб-сайте источника или опубликованной информации. В других случаях, если источник не оценивается как

---

<sup>93</sup> МСА 330, пункт 6.

<sup>94</sup> МСА 540 (пересмотренный), пункт 30.

заслуживающий доверия, аудитор может определить, что надлежащими являются процедуры большего объема, и, при отсутствии какого-либо альтернативного независимого информационного источника для сравнения, может рассмотреть вопрос о надлежащем характере процедур получения информации из внешнего информационного источника, когда это практически возможно, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A33g. Если у аудитора нет достаточной основы для рассмотрения уместности и надежности информации из внешнего информационного источника, он может столкнуться с ограничением объема аудита, если достаточные надлежащие аудиторские доказательства невозможно получить с помощью альтернативных процедур. Любое введенное ограничение объема аудита оценивается в соответствии с требованиями МСА 705 (пересмотренного)<sup>95</sup>.

*Надежность информации, подготовленной экспертом руководства (см. пункт 8)*

A34. Для подготовки финансовой отчетности организации могут потребоваться специальные знания в областях, отличных от бухгалтерского учета или аудита, таких как актуарные расчеты, оценка или технические данные. Организация может принять на работу или привлечь экспертов в этих областях, чтобы получить необходимые знания для подготовки финансовой отчетности. В том случае, когда такой подход не применяется, когда специальные знания необходимы, повышается риск существенного искажения.

A35. В тех случаях, когда информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с использованием работы эксперта руководства, применяется требование пункта 8 настоящего стандарта. Например, лицо или организация могут обладать специальными знаниями и опытом применения моделей оценки справедливой стоимости ценных бумаг, по которым отсутствует наблюдаемый рынок. Если это лицо или организация применяют знания и опыт для расчета оценочного значения стоимости, которая используется организацией при подготовке ее финансовой отчетности, такие лицо или организация являются экспертом руководства, следовательно, применяется пункт 8. Если же такие лицо или организация просто предоставляют закрытые ценовые данные по частным сделкам, которые организация не в состоянии получить из иных источников и которые она использует для применения собственных методик оценки, то к такой информации, если она используется в качестве аудиторских доказательств, применяется пункт 7 настоящего стандарта, ~~не такая ситуация эта информация рассматривается как полученная из внешних информационных источников~~ и не является использованием эксперта руководства.

A36. На характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении требования пункта 8 настоящего стандарта могут влиять такие факторы, как:

- характер и сложность вопросов, по которым привлекается эксперт руководства;
- риски существенного искажения, связанные с этими вопросами;
- доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;
- характер, объем и цели работы эксперта руководства;

<sup>95</sup> МСА 705 (пересмотренный) «*Модифицированное мнение в аудиторском заключении*», пункт 13.

- тот факт, является ли эксперт руководства сотрудником организации или стороной, привлеченной для оказания соответствующих услуг;
- степень, до которой руководство может контролировать работу эксперта руководства или оказывать на нее влияние;
- тот факт, распространяются ли на эксперта руководства соответствующие технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования;
- характер и объем любых средств контроля за работой эксперта руководства внутри организации;
- знания и опыт аудитора в сфере профессиональных знаний и опыта эксперта руководства;
- предыдущий опыт аудитора, связанный с работой данного эксперта.

Компетентность, способности и объективность эксперта руководства (см. пункт 8(a))

A37. Компетентность связана с характером и уровнем профессиональных знаний и опыта эксперта руководства. Способности связаны с умением эксперта руководства применять свою компетентность в конкретных обстоятельствах. К факторам, которые могут повлиять на способности, относится, например, географическое местоположение, а также наличие необходимого времени и ресурсов. Объективность отражает возможное воздействие предвзятости, конфликта интересов или влияния других лиц на вынесение экспертом руководства профессионального суждения или суждения в отношении бизнеса. Компетентность, способности и объективность эксперта руководства, а также любые применяемые в организации средства контроля за работой этого эксперта представляют собой важные факторы, определяющие надежность любой информации, подготовленной экспертом руководства.

A38. Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта руководства можно получить из различных источников, таких как:

- личный опыт работы с данным экспертом;
- обсуждения, проводимые с экспертом;
- обсуждения с другими лицами, которые знакомы с работой данного эксперта;
- изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;
- опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;
- эксперт аудитора, если он имеется, который оказывает помощь аудитору в сборе достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении информации, подготовленной экспертом руководства.

A39. Вопросы, имеющие отношение к оценке компетентности, способностей и объективности эксперта руководства, включают рассмотрение того, распространяются ли на работу такого эксперта технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования, например этические стандарты и другие требования, связанные с членством в

профессиональной организации или отраслевой ассоциации, а также стандарты аккредитации, устанавливаемые лицензирующим органом, или требования, налагаемые законами или нормативными актами.

A40. Прочие факторы, которые могут оказаться значимыми, включают:

- соответствие компетентности эксперта руководства той сфере, в отношении которой будет использоваться работа эксперта, включая любые области специализации в рамках сферы деятельности данного эксперта. Например, актуарий может специализироваться в области страхования имущества и несчастных случаев, но иметь ограниченные знания и опыт в области пенсионных расчетов;
- уровень компетентности эксперта руководства в отношении соответствующих бухгалтерских требований, например знание допущений и методов, включая, где это применимо, модели, которые соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- наличие признаков того, что непредвиденные события, изменения обстоятельств или собранные в результате проведения аудиторских процедур аудиторские доказательства приведут к необходимости пересмотреть первоначальную оценку компетентности, способностей и объективности эксперта руководства по мере проведения аудита.

A41. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта: угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля и угроза шантажа. Эти угрозы могут быть снижены мерами предосторожности, создаваемыми как внешними структурами (например, профессиональным сообществом эксперта руководства, законодательными и нормативными актами), так и рабочей средой эксперта руководства (например, политикой и процедурами контроля качества).

A42. Несмотря на то, что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства, риск шантажа, например, может быть менее значительным для эксперта, привлеченного организацией в качестве подрядчика, чем для эксперта, являющегося сотрудником организации, при этом эффективность мер предосторожности, таких как политики и процедуры контроля качества, может быть выше. Поскольку угроза объективности, возникающая вследствие того, что эксперт является сотрудником организации, будет существовать всегда, вероятно, что эксперт, являющийся сотрудником организации, не более объективен, чем иные ее сотрудники.

A43. При оценке объективности эксперта, нанятого организацией, может оказаться уместно обсудить с руководством и с экспертом любые виды заинтересованности и отношений, которые могут создавать угрозы объективности эксперта, а также любые применимые меры предосторожности, в том числе любые профессиональные требования, применимые к эксперту, и оценить адекватность таких мер предосторожности. Заинтересованность и отношения, создающие угрозы, могут включать:

- финансовую заинтересованность;
- деловые и личные взаимоотношения;
- предоставление прочих услуг.

*Получение понимания работы эксперта руководства (см. пункт 8(b))*

A44. Понимание работы эксперта руководства подразумевает понимание соответствующей области знаний и опыта. Понимание соответствующей области знаний и опыта может быть получено вместе с определением аудитором того, обладает ли он знаниями и опытом для оценки работы эксперта руководства, или того, что для этих целей ему необходим эксперт аудитора<sup>96</sup>.

A45. Значимые для понимания аудитором аспекты предметной области, в которой специализируется эксперт руководства, могут включать следующие вопросы:

- включает ли предметная область эксперта специализации, которые имеют значение для аудита;
- применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;
- какие допущения и методы используются экспертом руководства, являются ли они общепринятыми в рамках предметной области данного эксперта и надлежащими для целей подготовки финансовой отчетности;
- каков характер внутренних и внешних данных или информации, которые использует эксперт руководства.

A46. В случаях, когда эксперт руководства привлекается организацией, между организацией и экспертом, как правило, заключается письмо-соглашение об условиях задания или иное письменное соглашение. Оценка этого соглашения при получении понимания работы эксперта руководства может помочь аудитору определить, носят ли надлежащий характер для целей аудитора следующие аспекты:

- характер, объем и цели работы эксперта;
- соответствующие функции и обязанности руководства и эксперта;
- характер, сроки и объем обмена информацией между руководством и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт.

A47. В случаях, когда эксперт руководства является сотрудником организации, такое письменное соглашение, скорее всего, будет отсутствовать. Для аудитора наиболее подходящим способом получения необходимого понимания могут быть аудиторские запросы, направляемые эксперту и другим членам руководства организации.

*Оценка надлежащего характера работы эксперта руководства (см. пункт 8(c))*

A48. Для целей оценки надлежащего характера результатов работы эксперта руководства в качестве аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки можно рассмотреть следующие вопросы:

- уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами, а также их надлежащее отражение в финансовой отчетности;

<sup>96</sup> МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора», пункт 7.

- если работа эксперта предполагает использование значительных допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;
- если работа эксперта предполагает значительное использование исходных данных – их уместность, полнота и точность;
- если работа этого эксперта включает использование информации из внешнего информационного источника – актуальность и достоверность этой информации.

*Информация, предоставленная организацией и используемая для целей аудитора (см. пункты 9(a) – (b))*

- A49. Для того чтобы аудитор получил надежные аудиторские доказательства, информация, подготовленная организацией, которая используется для проведения аудиторских процедур, должна быть достаточно полной и точной. Например, эффективность аудита выручки путем применения стандартных цен к данным об объемах продаж зависит от точности информации о ценах, а также от полноты и точности данных об объемах продаж. Также если аудитор намерен протестировать совокупность (например, платежей) в отношении определенной характерной черты (например, авторизации), результаты тестирования окажутся менее надежными, если совокупность, из которой отобраны объекты для тестирования, является неполной.
- A50. Собирать аудиторские доказательства о точности и полноте такой информации можно одновременно с проведением фактической аудиторской процедуры, применяемой к этой информации, если сбор таких аудиторских доказательств является неотъемлемой частью этой аудиторской процедуры. В других обстоятельствах аудитор может получить аудиторские доказательства точности и полноты такой информации путем тестирования средств контроля за подготовкой этой информации и поддержанием ее в актуальном состоянии. В некоторых ситуациях, однако, аудитор может решить, что необходимы дополнительные аудиторские процедуры.
- A51. В некоторых случаях аудитор может решить использовать информацию, подготовленную организацией, в иных аудиторских целях. Например, аудитор может иметь намерение использовать показатели эффективности деятельности организации для целей аналитических процедур либо использовать информацию, подготовленную организацией для целей мониторинга, например отчеты службы внутреннего аудита. В таких случаях надлежащий характер полученных аудиторских доказательств зависит от того, является ли данная информация достаточно точной или подробной для целей аудитора. Например, показатели результатов деятельности организации, используемые руководством, могут оказаться недостаточно точными для обнаружения существенных искажений.

**Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств (см. пункт 10)**

- A52. Эффективное тестирование обеспечивает надлежащие аудиторские доказательства, если эти доказательства в совокупности с другими аудиторскими доказательствами, которые уже получены или планируются к получению, окажутся достаточными для целей аудитора. При выборе объектов тестирования в соответствии с пунктом 7 аудитор должен определить уместность и надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств; другим важным фактором, который необходимо учесть при выборе объектов тестирования, является эффективность (достаточность). При выборе объектов тестирования аудитор может использовать следующие методы:

- (a) выбор всех элементов (сплошная проверка);
- (b) выбор конкретных элементов;
- (c) аудиторская выборка.

Применение любого из этих средств или их сочетания может оказаться целесообразным в зависимости от конкретных обстоятельств, например от рисков существенного искажения в отношении проверяемой предпосылки, а также от практической реализуемости и эффективности различных методов.

#### *Выбор всех объектов*

A53. Аудитор может решить, что наиболее целесообразно будет проверить всю генеральную совокупность элементов, составляющих тот или иной вид операций или остатков по счетам (или страту внутри этой совокупности). При тестировании средств контроля сплошная проверка маловероятна, она чаще применяется при проведении детальных тестов. Сплошная проверка может быть целесообразна, например, когда:

- совокупность состоит из небольшого числа объектов с большой стоимостью;
- имеется значительный риск и другие методы не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- повторяющийся характер вычислений или иных процессов, выполняемых автоматически в информационной системе, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

#### *Выбор конкретных объектов*

A54. Аудитор может решить отобрать конкретные объекты из совокупности. При принятии такого решения к факторам, которые могут оказаться значимыми, относятся понимание организации аудитором, оцененные риски существенного искажения, а также характеристики тестируемой совокупности. Отбор конкретных объектов на основании суждения, выбор тех или иных конкретных объектов подвержены риску, не связанному с выборкой. Отбираемые конкретные объекты могут быть следующими:

- объекты с высокой стоимостью или ключевые объекты – аудитор может решить выбрать конкретные объекты из совокупности, потому что они имеют высокую стоимость или обладают иными особенностями, например те объекты, которые подозрительны, необычны, особо подвержены риску, или те, в отношении которых ранее выявлялись ошибки;
- все объекты сверх определенной суммы – аудитор может решить проверить объекты с учетной стоимостью выше определенной суммы с целью проверить достоверность большей части общей совокупной суммы того или иного вида операций или остатка по счету;
- объекты для получения информации – аудитор может проверить объекты с целью получения информации о таких вопросах, как характер деятельности организации или характер операций.

A55. Проверка конкретных отобранных объектов из вида операций или остатка по счету во многих случаях будет эффективным средством получения аудиторских доказательств, но она не

составляет аудиторскую выборку. Результаты аудиторских процедур, примененных к объектам, отобранным таким способом, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность; следовательно, выборочная проверка конкретных объектов не обеспечивает аудиторские доказательства в отношении оставшейся части совокупности.

#### *Аудиторская выборка*

A56. Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании тестирования выборки из генеральной совокупности предоставить возможность сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности. Аудиторская выборка рассматривается в МСА 530<sup>97</sup>.

#### **Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности** (см. пункт 11)

A57. Сбор аудиторских доказательств, различных по характеру или из разных источников, может указывать на ненадежность отдельного аудиторского доказательства, например, когда аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника. Это может происходить, когда, например, ответы на запросы, полученные от руководства организации, от внутренних аудиторов и от иных лиц, не соответствуют друг другу, а также когда ответы на запросы, полученные от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей подтверждения ответов руководства не соответствуют ответам руководства. В МСА 230 содержится отдельное требование к документации для случаев, когда аудитор выявил информацию, которая не соответствует итоговому выводу аудитора по значимому вопросу<sup>98</sup>.

---

<sup>97</sup> МСА 530 «Аудиторская выборка».

<sup>98</sup> МСА 230 «Аудиторская документация», пункт 11.

**МСА 580 «Письменные заявления»**

...

**Приложение 1**

(см. пункт 2)

**Перечень МСА, содержащих требования в отношении письменных заявлений**

Данное Приложение приводит перечень пунктов других МСА, которые требуют специальных письменных заявлений, относящихся к предмету задания. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 39;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 16;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 14;
- МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях», пункт 12;
- МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений, ~~включая оценку справедливой стоимости,~~ и соответствующего раскрытия информации», пункт ~~2237~~;
- МСА 550 «Связанные стороны», пункт 26;
- МСА 560 «События после отчетной даты», пункт 9;
- МСА 570 «Непрерывность деятельности», пункт 16(е);
- МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность», пункт 9;
- МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 13(с).

## Приложение 2

(см. пункт A21)

### Пример письма-представления руководства

Настоящий пример письма включает в себя письменные заявления, которые необходимо предоставить в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСА. В данном примере предполагается, что применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности и требование МСА 570 (пересмотренного)<sup>99</sup>, касающееся получения письменного заявления, неприменимо, а также не существует ограничений в отношении запрашиваемых письменных заявлений. При наличии исключений потребовалось бы изменить заявления для отражения данных исключений.

[Фирменный бланк организации]

(Аудитору) (Дата)

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20XX года<sup>100</sup>, с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях (или *дает ли она правдивое и достоверное представление*) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

(На основании имеющихся у нас сведений и согласно нашему мнению, сделав все запросы, которые мы считали необходимыми для получения надлежащей информации), мы подтверждаем следующее:

#### *Финансовая отчетность*

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от [дата], в отношении подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно (или *дает правдивое и достоверное представление*) в соответствии с данными стандартами.
- ~~Существенные Методы, исходные данные и существенные допущения, использованные при расчете оценочных значений, в том числе оцененных по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информацией, подходят для достижения признания, оценки или раскрытия, которые являются разумными в контексте применяемой системы финансовой отчетности. (МСА 540 (пересмотренный).)~~
- Взаимоотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. (МСА 550.)

<sup>99</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>100</sup> В случаях, когда заключение аудитора предоставляется более чем за один период, аудитор корректирует дату таким образом, чтобы письмо относилось ко всем периодам, которые охватывает аудиторское заключение.

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

...

### **Требования**

...

#### **Формирование мнения о финансовой отчетности**

13. Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:

- (a) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4);
- (b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
- (c) являются ли оценочные значения и соответствующие раскрытия информации, сделанные руководством, обоснованными;
- (d) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:
  - включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;
  - не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или препятствует надлежащему пониманию раскрытых вопросов (см. пункт А5);
- (e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6);
- (f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.

...

## **МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»**

...

### **Требования**

...

#### **Определение ключевых вопросов аудита**

9. Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. пункты А9–А18):
- (а) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному) (см. пункты А19–А22);
  - (б) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые ~~были определены в качестве объектов,~~ как имеющие высокую степень неопределенности оценок (см. пункты А23–А24);
  - (с) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункты А25–А26).

...

#### **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

...

Значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые ~~были определены как~~ являются объектами, связанными с высоким уровнем неопределенности оценки (см. пункт 9(б))

- А71. МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о его точке зрения относительно значительных качественных аспектов практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе учетной политики, оценочных значений и раскрытия информации в финансовой отчетности<sup>101</sup>. Во многих случаях это относится к важнейшим оценочным значениям и соответствующему раскрытию информации, которые, по всей вероятности, будут являться областями, требующими значительного внимания аудитора, а также могут быть определены как значительные риски.
- А72. Вместе с тем пользователями финансовой отчетности проявлен особый интерес к оценочным значениям, которые ~~были определены как~~ являются объектами, связанными с высоким уровнем неопределенности оценки в соответствии с МСА 540 (пересмотренным)<sup>102</sup>

<sup>101</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(а).

<sup>102</sup> См. пункты 160–174 МСА 540 (пересмотренного) «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

и которые могут не быть определены как значительные риски. Кроме того, такие оценочные значения сильно зависят от суждения руководства, часто представляют собой наиболее сложные области финансовой отчетности и могут требовать привлечения эксперта руководства и эксперта аудитора. Пользователями также отмечено, что учетная политика, которая оказывает значительное влияние на финансовую отчетность (и значительные изменения в этой политике), имеет значение для их понимания финансовой отчетности, особенно в обстоятельствах, когда существующая в организации практика не соответствует практике, принятой в отрасли.

...

Международная федерация бухгалтеров®, или IFAC®, способствует поддержанию организационной структуры и осуществлению процессов, составляющих суть деятельности IAASB®.

IAASB и IFAC не несут ответственности за убытки, понесенные каким-либо лицом в результате совершения определенных действий или воздержания от совершения определенных действий на основании материалов, содержащихся в настоящей публикации, будь то убытки, возникшие в результате небрежности или иных причин.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, предварительные варианты документов, консультационные документы и прочие публикации IAASB издаются IFAC, и IFAC принадлежат авторские права на них.

Copyright © Октябрь 2018 года International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены. Эту публикацию можно использовать для личного и некоммерческого использования (то есть для профессионального ознакомления или исследования) с [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). На воспроизведение, хранение, передачу или иное подобное использование настоящего документа требуется письменное разрешение IFAC.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', логотип IAASB и логотип IFAC являются товарными знаками и знаками обслуживания IFAC в США и других странах.

По вопросам авторского права, товарных знаков и информации о разрешениях, пожалуйста, перейдите по ссылке: <http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions> – или обращайтесь по электронному адресу: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-377-0

This ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures - MCA 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» - of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) published by the International Federation of Accountants in October 2018 in the English language, has been translated into Russian by National Organization for Financial Accounting and Reporting Standards Foundation (NOFA Foundation) in December 2019, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [insert collective name of group of standards and guidance] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of all [insert title of standard] is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.

English language text of ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures] © 2018 by IFAC. All rights reserved.

Russian language text of MCA 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» © 2019 by IFAC. All rights reserved.

Original title: ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures ISBN: 978-1-60815-377-0

Contact [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)