

# **Проект федерального стандарта аудиторской деятельности по результатам проведённого публичного обсуждения**

## **АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ АУДИТОРОМ РИСКИ**

### **Введение**

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к обязанностям аудиторской организации и индивидуального аудитора (далее – аудитор) по разработке и выполнению аудиторских процедур в ответ на выявленные и оцененные риски существенного искажения.

### **Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения**

2. Аудитор должен разработать и в дальнейшем выполнить общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерской отчетности).
3. Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности могут включать:
  - а) обращение внимания участников аудиторской группы на необходимость соблюдения профессионального скептицизма;
  - б) привлечение к аудиторскому заданию более опытного персонала или персонала со специальными знаниями или использование работы экспертов;
  - в) усиление надзора и контроля за участниками аудиторской группы в ходе выполнения аудиторского задания;
  - г) планирование дальнейших аудиторских процедур с учетом элемента внезапности (неожиданности);
  - д) внесение изменений в характер, временные рамки, объем аудиторских процедур, например, путем выполнения процедур проверки по существу на конец отчетного периода, а не на промежуточную дату; или путем изменения характера аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств.

Характер выполняемых аудиторских процедур зависит от их цели (тесты средств контроля или процедуры проверки по существу) и разновидности, (инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры). Наиболее важную роль в ответных действиях аудитора в отношении оцененных рисков играет именно характер аудиторских процедур.

Временные рамки аудиторских процедур указывают на время выполнения аудиторских процедур или период или дату, к которым относятся аудиторские доказательства.

Объем аудиторских процедур подразумевает количество подлежащих выполнению процедур, например, размер выборки или количество наблюдений за контрольными действиями.

Процедура проверки по существу – аудиторская процедура, разработанная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальные тесты в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, или раскрытия информации; и аналитические процедуры проверки по существу.

Тест средств контроля – аудиторская процедура, разработанная для оценки операционной эффективности средств контроля, предназначенных для предупреждения, обнаружения,

исправления существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

4. Понимание аудитором контрольной среды оказывает влияние на оценку рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности в целом. Наличие эффективной контрольной среды может позволить аудитору больше полагаться на внутренний контроль и на надежность предоставленных аудируемым лицом аудиторских доказательств, тем самым, предоставив аудитору возможность, например, выполнять отдельные аудиторские процедуры по отношению к данным на промежуточные даты, а не на конец отчетного периода. В то же время, недостатки контрольной среды могут создать обратный эффект, и аудитор в таком случае может выполнять следующие ответные действия в отношении неэффективной контрольной среды:
  - а) проводить больше аудиторских процедур на конец отчетного периода, чем на промежуточную дату;
  - б) получать больше аудиторских доказательств путем проведения процедур проверки по существу;
  - в) увеличивать количество включаемых в объем аудита территориально отдаленных подразделений аудируемого лица.

#### **Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности**

5. Аудитор должен разработать и выполнить в качестве ответных действий в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности дальнейшие аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых обусловлены такими рисками.
6. Оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности является основанием для выбора уместного подхода к разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур. Например, аудитор может установить, что:
  - а) только выполнение тестов средств контроля может стать эффективным ответным действием по отношению к оцененному риску существенного искажения какой-либо отдельной предпосылки составления бухгалтерской отчетности;
  - б) только выполнение процедур проверки по существу по отношению к определенным предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности уместно, и поэтому аудитор не рассматривает при оценке соответствующих рисков влияния средств контроля. Это может иметь место в случае, когда аудиторские процедуры оценки рисков не позволили выявить каких-либо эффективных средств контроля, уместных в отношении конкретной предпосылки составления бухгалтерской отчетности, или потому, что тестирование операционной эффективности средств контроля было бы неэффективным, и поэтому аудитор не намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу; или
  - в) эффективным для целей аудита является комбинированный подход, при котором используются как тесты операционной эффективности средств контроля, так и аудиторские процедуры проверки по существу.

Независимо от выбранного подхода аудитор должен разработать и выполнять аудиторские процедуры проверки по существу по отношению к каждой существенной группе однотипных хозяйственных операций, каждому существенному остатку по счету бухгалтерского учета и каждому существенному случаю раскрытия информации, как того требуют положения пункта 45 настоящего стандарта аудиторской деятельности.

7. Выбор и выполнение дальнейших аудиторских процедур, характер, временные рамки и объем которых зависят от оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок

составления бухгалтерской отчетности, должны осуществляться с учетом прослеживаемой связи между оценкой рисков и этими процедурами.

8. При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен:
  - а) рассмотреть причины, по которым аудитором была дана та или иная оценка риска существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности для каждой группы однотипных хозяйственных операций, остатка по счету бухгалтерского учета, или раскрытия информации, включая:
    - вероятность существенного искажения в силу определенных характеристик соответствующей группы однотипных хозяйственных операций, остатка по счету бухгалтерского учета, раскрытия информации (т.е. неотъемлемый риск); и
    - определение, учтены ли при оценке риска соответствующие средства контроля (т.е. риск средств контроля), что потребует от аудитора получения аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля (это означает, что аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу).
  - б) учесть, что чем выше аудиторская оценка рисков, тем более убедительные аудиторские доказательства должны быть получены.
9. Выбор аудитором какого-то конкретного вида аудиторских процедур или сочетания процедур разных видов основывается на оценке рисков. Например, проверяя достоверность какого-то договора, когда риск искажения оценен аудитором как высокий, аудитор в дополнение к инспектированию документа может получить подтверждение третьей стороны в отношении полноты включенных в договор условий.

Кроме того, определенные аудиторские процедуры могут быть более уместными для одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, чем для других. Например, для показателя выручки тесты средств контроля могут быть наиболее уместными в отношении оцененного риска искажения в части полноты, и в то же время, в отношении оцененного риска искажения в части возникновения наиболее уместными могут быть процедуры проверки по существу.
10. Причины, которые явились основанием для оценки риска, влияют на характер аудиторских процедур. Например, если аудитор считает, что группе однотипных хозяйственных операций в силу их определенных характеристик присущ низкий риск существенного искажения, без учета соответствующих средств контроля, то аудитор может определить, что одни лишь аналитические процедуры проверки по существу могут обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. С другой стороны, если аудитор считает, что риск существенного искажения является низким в силу применяемых аудируемым лицом средств контроля, и аудитор намерен разработать процедуры проверки по существу, полагаясь на такой низкий риск, то аудитор в дальнейшем должен выполнить тесты средств контроля, как указано в подпункте «а» пункта 18 настоящего стандарта. Такая ситуация может иметь место, например, для группы однотипных хозяйственных операций, обладающих однородными несложными характеристиками, которые повседневно обрабатываются в информационной системе аудируемого лица.
11. Аудитор может выполнять тесты средств контроля или процедуры проверки по существу либо на промежуточную дату, либо на конец отчетного периода. Чем выше риск существенного искажения, тем больше вероятность того, что аудитор решит, что более эффективным будет выполнение процедур проверки по существу на конец или ближе к концу отчетного периода, чем на более ранние даты, или выполнение процедур без предварительного уведомления или в непредсказуемый момент времени (например, в разных территориально отдаленных подразделениях аудируемого лица без предварительного уведомления). Это особенно уместно при выборе ответных действий в отношении рисков недобросовестных действий. Например, в случаях выявления рисков преднамеренного искажения или манипулирования, аудитор может прийти к выводу, что не эффективно распространять выводы, полученные для промежуточного периода, на оставшийся до отчетной даты период. С другой стороны, выполнение аудиторских процедур до окончания отчетного периода может помочь аудитору

выявить существенные проблемы на ранней стадии аудита и, соответственно, решить их с помощью руководства аудируемого лица или разработать эффективный аудиторский подход к таким проблемам.

12. Некоторые аудиторские процедуры могут быть выполнены только в конце отчетного периода или после его окончания, например:
  - а) проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности учетным записям;
  - б) проверка исправительных записей, сделанных в процессе составления бухгалтерской отчетности; и
  - в) процедуры, выполняемые в ответ на риск того, что в деятельности аудируемого лица могут присутствовать мнимые сделки, или учет имевших место хозяйственных операций не был завершен до конца отчетного периода.
13. Другими аспектами, влияющими на определение аудитором временных рамок аудиторских процедур, являются:
  - а) контрольная среда;
  - б) момент времени, когда необходимая для целей аудита информация доступна аудитору (например, в электронные файлы можно впоследствии внести изменения, переписав их; или существуют процессы, за которыми аудитору необходимо наблюдать, а они осуществляются только в определенные моменты времени);
  - в) характер риска (например, если существует риск завышения выручки под воздействием определенных ожиданий в отношении прибыли, путем отражения в отчетности фиктивных продаж, то аудитор может решить проверить договоры, действующие на отчетную дату);
  - г) период или дата, к которой относятся аудиторские доказательства.
14. Объем аудиторских процедур определяется на основании профессионального суждения аудитора с учетом существенности, оцененного риска и уровня уверенности, который аудитор планирует достигнуть. Если цель может быть достигнута путем сочетания нескольких процедур, то объем каждой процедуры рассматривается в отдельности. Обычно объем аудиторских процедур увеличивается по мере увеличения риска существенного искажения. Например, в ответ на риск существенного искажения в результате недобросовестных действий может быть уместным увеличение объема выборки или выполнение аналитических процедур проверки по существу. Однако увеличение объема аудиторской процедуры дает эффект лишь в том случае, если аудиторская процедура сама по себе уместна в отношении конкретного риска.
15. Применение методов аудита с использованием компьютеров позволяет выполнять в широких масштабах тестирование учетных записей или массивов числовых данных, хранящихся в электронном виде, которое может быть полезным, когда аудитор решает изменить объем тестирования, например, в ответ на выявленные риски существенного искажения в результате недобросовестных действий. Также такие методы могут быть использованы для построения выборки хозяйственных операций, сортировки хозяйственных операций с определенными характеристиками или проведения сплошного тестирования вместо выборочного.
16. В деятельности лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, объем средств контроля, которые могли бы быть идентифицированы аудитором, как правило, незначителен, или наличие документов, подтверждающих их существование и применение, крайне ограничено. В таких случаях аудитору целесообразно, в первую очередь, выполнить процедуры проверки по существу. В редких случаях может оказаться, что отсутствие средств контроля или иных компонентов системы внутреннего контроля может не позволить получить надлежащие и достаточные аудиторские доказательства.
17. В случаях оценки риска как высокого, когда аудитору необходимо обеспечить получение более убедительных аудиторских доказательств, аудитор может увеличить количество аудиторских доказательств, или получить более уместные или более надежные доказательства, например, путем обращения большего внимания на получение доказательств от третьих сторон или из независимых источников.

18. Аудитор должен разработать и выполнить тесты средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства операционной эффективности соответствующих средств контроля в случае, если:
- а) аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности определяется, исходя из предположения того, что средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно, и аудитор планирует характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу, исходя из этого предположения;
  - б) выполнение только процедур проверки по существу не может обеспечить аудитора достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.
19. Тесты средств контроля выполняются только в отношении тех средств контроля аудируемого лица, которые, как определил аудитор, специально разработаны для того, чтобы предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения на уровне конкретной предпосылки составления бухгалтерской отчетности. Если в разные периоды времени в течение аудируемого периода применялись различные средства контроля, каждое из таких средств контроля должно рассматриваться в отдельности.
20. Процесс тестирования операционной эффективности средств контроля отличается от процесса ознакомления с системой внутреннего контроля, заключающегося в оценке адекватности организации средств контроля и установлении факта их применения. Однако, в том и другом случаях могут использоваться одинаковые виды аудиторских процедур. Поэтому аудитор может посчитать рациональным проведение тестирования операционной эффективности средств контроля одновременно с оценкой адекватности их организации и установлением факта их применения.
21. Несмотря на то, что некоторые процедуры оценки рисков могли быть разработаны изначально не в качестве тестов средств контроля, но, тем не менее, они могли обеспечить получение аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля и, следовательно, такие процедуры могут считаться тестами средств контроля. Аудиторские процедуры оценки рисков могут включать, например:
- а) запросы в отношении составления руководством бюджетов;
  - б) наблюдение за тем, как руководство сопоставляет ежемесячные бюджеты с фактически произведенными расходами;
  - в) анализ отчетов относительно исследования расхождений между бюджетом и фактически произведенными расходами.
- Подобные аудиторские процедуры позволяют аудитору, как ознакомиться с системой организации бюджетного планирования, понять, была ли она внедрена, так и, возможно, получить аудиторские доказательства операционной эффективности этой системы с точки зрения предотвращения или обнаружения существенных искажений информации при классификации расходов.
22. Также аудитор может разработать тест средств контроля, который будет выполняться в отношении одной и той же хозяйственной операции одновременно с детальным тестом. Несмотря на то, что цель теста средств контроля отличается от цели детального теста, обе цели могут быть достигнуты одновременно при проведении теста средств контроля и детального теста в отношении одной и той же операции, то есть, при проведении теста двойного назначения. Например, аудитор может разработать (затем оценить результаты) тест по проверке того, был ли одобрен счет, и получить одновременно аудиторское доказательство того, что хозяйственная операция имела место. Тест двойного назначения разрабатывается и оценивается путем рассмотрения каждой из целей теста в отдельности.
23. В некоторых случаях аудитор может прийти к выводу, что не представляется возможным разработать эффективные процедуры проверки по существу, которые бы сами по себе обеспечили получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Это может иметь место в тех случаях,

когда аудируемое лицо осуществляет свою деятельность, используя информационные системы, и не ведет или не хранит какой-либо иной документации в отношении совершенных хозяйственных операций, кроме той, которая находится в информационных системах. В таких случаях, как указано в подпункте «б» пункта 18 настоящего стандарта, аудитор должен выполнять тесты в отношении соответствующих средств контроля.

24. При разработке и выполнении тестов средств контроля аудитор должен понимать, что, чем в большей степени он намерен полагаться на эффективную работу средств контроля, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить.
25. Запрос сам по себе не является достаточной аудиторской процедурой для тестирования операционной эффективности средств контроля. Соответственно, аудитор использует сочетание запроса с другими процедурами. Запрос в сочетании с инспектированием или повторным проведением может обеспечить аудитору большую уверенность, чем запрос в сочетании с наблюдением, поскольку наблюдение является уместным только в тот момент, когда оно ведется.
26. При разработке и выполнении тестов средств контроля аудитор должен:
  - а) выполнить в сочетании с запросами другие аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля, включая получение аудиторских доказательств относительно того, как применялись средства контроля в те моменты времени в течение аудируемого отчетного периода, когда они должны были применяться; периодичность, с которым они применялись; кем и каким образом они применялись;
  - б) определить, зависят ли средства контроля, которые предполагается тестировать, от других средств контроля (косвенных средств контроля), и если это так, то следует ли получить аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности таких косвенных средств контроля.
27. Характер конкретного средства контроля влияет на вид аудиторской процедуры, необходимой для получения аудиторских доказательств операционной эффективности этого средства контроля. Например, если операционная эффективность имеет документальное подтверждение, то аудитор может принять решение об инспектировании такой документации для получения аудиторских доказательств об операционной эффективности средства контроля. Однако в отношении других средств контроля документация может не составляться аудируемым лицом, или отсутствовать. Например, документация об операционной эффективности может отсутствовать в силу каких-то обстоятельств, связанных с контрольной средой, например, в связи с отсутствием формально закрепленных полномочий и ответственности, или из-за того, что некоторые виды контрольных действий автоматически осуществляются компьютером. В таких случаях аудиторские доказательства оперативной эффективности могут быть получены в результате запроса в сочетании с другими аудиторскими процедурами, такими как наблюдение или применение методов аудита с использованием компьютеров.
28. В случаях, когда необходимо получить более убедительные аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, может оказаться уместным расширение объема тестов средств контроля. При определении объема тестов средств контроля аудитор может принимать во внимание следующие факторы:
  - а) частоту применения аудируемым лицом средства контроля в течение периода;
  - б) продолжительность отрезка времени в рамках аудируемого периода, в отношении которого аудитор предполагает полагаться на операционную эффективность соответствующих средств контроля;
  - в) допустимый уровень отклонения от нормального функционирования средства контроля;
  - г) уместность и надежность аудиторских доказательств, которые должны быть получены в отношении операционной эффективности средств контроля на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- д) объем аудиторских доказательств, которые должны быть получены в результате тестирования других средств контроля, имеющих отношение к данной предпосылке составления бухгалтерской отчетности.
29. Поскольку процессу обработки данных бухгалтерского учета с помощью информационных систем присуще определенное постоянство, аудитору нет необходимости расширять объем тестирования автоматизированных средств контроля. Автоматизированные средства контроля, как правило, функционируют постоянным образом до тех пор, пока не будет изменена программа (включая таблицы, файлы или другие непрерывно обрабатываемые данные, используемые программой). Как только аудитор определяет, что автоматизированные средства контроля функционируют в соответствии с их предназначением, (что может быть сделано как в тот момент, когда средства контроля были впервые внедрены, так и в какое-либо другое время), аудитор может приступить к их тестированию для того, чтобы убедиться, что средства контроля продолжают эффективно функционировать. Такие тесты могут включать выяснение того, что:
- а) отдельные изменения в программе не осуществлялись без соответствующей документальной фиксации и надзора (как это бывает в тех случаях, когда аудируемое лицо использует стандартный пакет программного обеспечения без права и возможности его модифицировать или вносить в него исправления). Аудитор может осуществить, например, инспектирование файла управления безопасным функционированием информационных систем для получения аудиторских доказательств того, что в течение периода не было несанкционированного доступа к системе;
  - б) применение данной версии программы, предназначенной для обработки хозяйственных операций, соответствующим образом санкционировано;
  - в) соответствующие общие средства контроля функционируют эффективно.
30. В некоторых случаях может потребоваться получение аудиторских доказательств, подтверждающих операционную эффективность косвенных средств контроля. Например, в случае, когда аудитор решает протестировать операционную эффективность осуществляемой аудируемым лицом проверки отчетов о фактах продаж в кредит сверх разрешенного для клиентов лимита, такая проверка является средством контроля, имеющим прямое отношение к целям аудита. Средства контроля в отношении точности данных, включенных в отчет (например, это могут быть общие средства контроля информационных систем), в данном случае являются косвенными средствами контроля.
31. Поскольку процессу обработки данных в информационных системах присуще определенное постоянство, аудиторские доказательства применения автоматизированных прикладных средств контроля в совокупности с аудиторскими доказательствами операционной эффективности общих средств контроля (в особенности, контроля за внесением изменений в программное обеспечение информационной системы) могут также обеспечить весомые аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля за процессом автоматизированной обработки данных.
32. Аудитор должен тестировать средства контроля в какой-либо конкретный момент времени или в течение некоторого периода, т.е. тогда, когда аудитор намерен полагаться на данные средства контроля в соответствии с пунктами 33 и 41 настоящего стандарта. Аудиторские доказательства, относящиеся только к определенному моменту времени, могут быть достаточными для целей аудита, например, при тестировании средств контроля за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов аудируемого лица, проводимой в конце отчетного периода. С другой стороны, если аудитор намерен полагаться на какое-то средство контроля в течение всего отчетного периода, то аудитору следует проводить тесты, которые позволят получить аудиторские доказательства того, что средство контроля функционировало эффективно в соответствующие моменты времени в течение аудируемого периода. К таким тестам можно отнести тесты мониторинга средств контроля, осуществляемого аудируемым лицом.
33. Если аудитор получает аудиторские доказательства, свидетельствующие об операционной эффективности средств контроля, в течение промежуточного периода, то аудитор должен:

- а) получить аудиторские доказательства в отношении значительных изменений данных средств контроля, имевших место после завершения промежуточного периода; и
- б) определить, какие дополнительные аудиторские доказательства следует получить в отношении оставшегося периода.

При этом аудитор должен учитывать следующие факторы:

- а) значимость оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;
- б) конкретные средства контроля, которые были протестированы в течение промежуточного периода времени, и возможное наличие значительных изменений в их функционировании после промежуточной даты, включая изменения в информационных системах, процессах, кадровом составе;
- в) убедительность уже полученных аудиторских доказательств относительно операционной эффективности этих средств контроля;
- г) продолжительность оставшегося периода;
- д) возможность сокращения объема дальнейших аудиторских процедур проверки по существу, исходя из надежности средств контроля;
- е) контрольную среду.

Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены, например, путем проведения тестирования средств контроля в оставшийся период до отчетной даты, или путем тестирования процесса мониторинга средств контроля, осуществляемого аудируемым лицом.

34. При определении того, является ли надлежащим использование аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля, полученных в ходе предыдущих аудитов, и того, какой период времени может отделять аудитора от необходимости заново протестировать эти средства контроля, аудитор должен рассмотреть:
- а) эффективность всех остальных элементов системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая контрольную среду, мониторинг средств контроля, процесс оценки рисков;
  - б) риски, связанные с особенностями средств контроля, включая и то, являются ли средства контроля автоматизированными или осуществляются вручную;
  - в) эффективность общих средств контроля за информационными системами;
  - г) эффективность средств контроля и их применение аудируемым лицом, включая их характер и степень отклонения от предписанной процедуры контроля, выявленные в ходе предыдущих аудитов, и то, имели ли место изменения в кадровом составе, которые в значительной степени влияют на средства контроля;
  - д) возникает ли дополнительный риск в связи с тем, что каким-то образом поменялись некоторые обстоятельства деятельности аудируемого лица, а соответствующие средства контроля не изменились или изменились недостаточно;
  - е) риск существенного искажения и степень доверия к средству контроля.
35. В некоторых случаях аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, могут быть использованы при условии, что аудитор убедился в сохраняющейся их уместности для данного отчетного периода путем получения дополнительных доказательств того, что в последующих после предыдущих аудитов периодах, эти средства контроля существенно не менялись. Для этого аудитор должен получить аудиторские доказательства, выполняя, наряду с направлением запросов, процедуры наблюдения и инспектирования. Например, проводя предыдущий аудит, аудитор мог установить, что автоматизированные средства контроля функционировали так, как и должны были. Аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении того, что автоматизированные средства контроля не были изменены так, что это могло бы повлиять на их непрерывное эффективное функционирование, например, путем направления руководству запросов и инспектирования соответствующих регистраций изменений, внесенных в автоматизированные средства контроля. Аудиторские



доказательства в части таких изменений могут указывать на необходимость увеличения или уменьшения объема требуемых в отчетном периоде аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля.

36. В случаях, когда имели место изменения средств контроля, способные оказать влияние на сохраняющуюся уместность аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущих аудитов, аудитор должен протестировать эти средства контроля в ходе текущего аудита. Если таких изменений не было, то, для того чтобы избежать тестирования всех средств контроля, на эффективное функционирование которых аудитор намерен полагаться, он должен тестировать средства контроля, как минимум, каждый третий аудит, и выборочно тестировать средства контроля в ходе каждого аудита.
37. Изменения средств контроля могут повлиять на уместность для данного периода аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущих аудитов. Например, изменение, которое позволяет аудируемому лицу генерировать в информационных системах новый вид справок (отчетов), вероятно, не повлияет на сохранение уместности аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущего аудита. С другой стороны, изменение, например, связанное с применением иного способа группировки или калькулирования данных, окажет на них влияние.
38. Решение аудитора, полагаться ли на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов в отношении средств контроля, которые не изменились с момента их последнего тестирования, или которые не предназначены снижать значимый риск, является предметом профессионального суждения.
- Продолжительность периода между повторным тестированием таких средств контроля также является предметом профессионального суждения аудитора, однако, как указано в пункте 36 настоящего стандарта, это должно происходить, по меньшей мере, каждый третий год.
39. Чем выше риск существенного искажения или, чем в большей степени аудитор намерен полагаться на средства контроля, тем, вероятно, должен быть короче (если только он вообще может быть) период между последовательными тестированиями средств контроля. К факторам, которые обычно сокращают период времени до повторного тестирования средств контроля или не позволяют полагаться на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, относятся:
- а) недостатки контрольной среды;
  - б) недостатки мониторинга средств контроля со стороны аудируемого лица;
  - в) значительная доля соответствующих целям аудита средств контроля, осуществляемых вручную;
  - г) изменения в кадровом составе, которые в значительной степени влияют на средства контроля;
  - д) изменение обстоятельств деятельности, которые указывают на необходимость изменения средств контроля;
  - е) недостатки общих средств контроля в информационных системах.
40. Если имеются такие средства контроля, в отношении которых аудитор принимает решение использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов, то тестирование определенной их части в ходе каждого аудита обеспечит аудитора доказательством их операционной эффективности. Это подтверждает уместность решения аудитора полагаться на аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудитов.
41. Если аудитор планирует полагаться на средства контроля в отношении рисков, которые определены аудитором как значимые, то аудитор должен тестировать такие средства контроля в ходе текущего аудита.
42. При оценке операционной эффективности соответствующих средств контроля аудитор должен оценить, указывают ли искажения, выявленные в ходе выполнения процедур проверки по существу, на то, что средства контроля не функционируют эффективно. В то же время,

отсутствие выявленных искажений в ходе выполнения процедур проверки по существу не дает аудиторских доказательств операционной эффективности таких средств контроля. Существенное искажение, выявленное в ходе проведения аудиторских процедур, является явным показателем наличия существенных недостатков в системе внутреннего контроля.

43. Если в работе средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, были выявлены отклонения, то аудитор должен направить специальные запросы для того, чтобы понять суть отклонений и их возможные последствия, также аудитор должен определить:
- предоставляют ли выполненные тесты средств контроля надлежащее основание аудитору полагаться на такие средства контроля;
  - нужны ли дополнительные тесты средств контроля;
  - требуют ли потенциальные риски искажения проведения процедур проверки по существу.
44. Операционная эффективность средств контроля допускает возможность возникновения некоторых отклонений в функционировании средств контроля. Отклонения от предписанного порядка функционирования средств контроля могут быть вызваны, например, изменением в составе ключевого персонала, наличием значимых сезонных колебаний объема операций, человеческим фактором. Выявленный уровень отклонений, особенно в сравнении с допустимым, может указывать на отсутствие у аудитора возможности полагаться на данное средство контроля с целью снижения риска на уровне предпосылки составления бухгалтерской отчетности до оцененного аудитором.
45. Независимо от оцененного риска существенного искажения аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры проверки по существу в отношении каждой существенной группы однотипных хозяйственных операций, каждого существенного остатка по счету бухгалтерского учета и каждого существенного раскрытия информации. Это требование обусловлено следующими обстоятельствами:
- аудиторская оценка рисков является предметом суждения, поэтому в ней могут быть учтены не все риски существенного искажения;
  - системе внутреннего контроля присущи неотъемлемые ограничения, включая то, что средства контроля могут быть обойдены руководством аудируемого лица;
46. В зависимости от обстоятельств задания аудитор может определить, что:
- выполнение только аналитических процедур проверки по существу будет достаточным для того, чтобы снизить риск до приемлемо низкого уровня. Например, для случаев, когда аудиторская оценка рисков подтверждается аудиторскими доказательствами, полученными в результате выполнения тестов средств контроля;
  - только проведение детальных тестов является уместным;
  - проведение аналитических процедур проверки по существу в сочетании с детальными тестами в наибольшей степени соответствует оцененным рискам.
47. Аналитические процедуры проверки по существу, как правило, больше применимы к значительным объемам хозяйственных операций, которые имеют тенденцию быть предсказуемыми на протяжении времени.
48. Характер риска и предпосылки составления бухгалтерской отчетности непосредственно связаны с разрабатываемыми детальными тестами. Например, детальные тесты в отношении предпосылок существования или возникновения могут включать отбор значений, отраженных в составе определенной статьи бухгалтерской отчетности, и получение в отношении них соответствующих аудиторских доказательств. С другой стороны, детальные тесты в отношении предпосылки полноты могут включать отбор значений, в отношении которых предполагается, что они должны быть отражены в составе определенной статьи бухгалтерской отчетности, и проверку того, отражены ли они в ней. Объем детальных тестов обычно обуславливается размером выборки, а также другими уместными аспектами.
49. Поскольку риск существенного искажения связан с системой внутреннего контроля, аудитору может потребоваться увеличить объем процедур проверки по существу вследствие

неудовлетворительных результатов тестирования средств контроля. Однако увеличение объема проводимых аудиторских процедур имеет смысл только в том случае, если каждая дополнительная аудиторская процедура сама по себе уместна по отношению к конкретному риску.

50. Аудитор должен определить, следует ли выполнять в качестве процедур проверки по существу процедуры внешнего подтверждения. Процедуры внешнего подтверждения обычно уместны при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или составляющих их элементов, но не должны ограничиваться только ими. Например, аудитор может запросить подтверждения из внешних источников в отношении условий соглашений или договоров, хозяйственных операций. Процедура внешнего подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных обстоятельств, например, относительно отсутствия дополнительных условий поставки, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки в части предпосылки отнесения к соответствующему периоду. Другие случаи, когда внешние подтверждения могут предоставить уместные аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения, включают в себя:
- а) информацию о состоянии банковского счета и иную информацию об отношениях с банком;
  - б) данные о дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
  - в) данные о материально-производственных запасах, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
  - г) подтверждающие право собственности данные, хранящиеся у соответствующих юридических лиц на ответственном хранении, или переданные в качестве обеспечений;
  - г) данные о финансовых вложениях, приобретенных, но не переданных аудируемому лицу на отчетную дату;
  - д) данные о полученных займах, включая соответствующие условия возврата и ограничительные условия;
  - е) данные о кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.
51. Несмотря на то, что внешние подтверждения могут предоставлять аудиторские доказательства в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности, тем не менее, для отдельных предпосылок они будут менее уместными, чем для других. Например, внешние подтверждения предоставляют менее уместные аудиторские доказательства в отношении вероятности получения дебиторской задолженности, т.е. в отношении предпосылки оценки, чем в отношении предпосылки существования.
52. Аудитор может посчитать, что процедура получения внешних подтверждений, выполняемая с одной целью, может также предоставить аудиторские доказательства в отношении других целей. Например, процедура получения внешнего подтверждения в отношении остатков на счетах в банках часто включает запрос информации, уместной для других предпосылок составления бухгалтерской отчетности.
53. На принятие аудитором решения, применять ли процедуру получения внешних подтверждений в качестве процедуры проверки по существу, оказывают влияние следующие факторы:
- а) знание подтверждающей стороной предмета запроса. Информация, содержащаяся в ответах, может быть более надежной при условии, что предоставляется лицом, располагающим необходимым знанием подтверждаемой информации;
  - б) способность или желание подтверждающей стороны предоставить ответ. Например, подтверждающая сторона может считать, что она не обязана отвечать на запрос о подтверждении, или предоставление ответа является слишком дорогостоящим или отнимающим время занятием, или ответ на запрос не является важным аспектом ее текущей деятельности; или подтверждающая сторона может обеспокоиться относительно потенциальной правовой ответственности, которая может возникнуть в связи с подтверждением; или бухгалтерский учет может вестись подтверждающей стороной в

- иной валюте. В таких случаях подтверждающая сторона может не ответить, или может ответить небрежно, или может попытаться ограничить ответственность, связанную с ответом;
- в) объективность подтверждающей стороны. Если подтверждающая сторона является связанной стороной аудируемого лица, то информация в ответах на запросы может оказаться менее надежной.
54. Аудиторские процедуры проверки по существу должны включать следующие процедуры в отношении процесса завершения составления бухгалтерской отчетности:
- а) проверка соответствия бухгалтерской отчетности учетным записям, являющимся основанием для ее составления;
- б) исследование существенных учетных записей и исправительных записей, сделанных в процессе составления бухгалтерской отчетности. Характер и объем проверки аудитором обычных и исправительных записей зависят от характера и сложности процесса составления бухгалтерской отчетности аудируемым лицом и от связанных с этим процессом рисков существенного искажения.
55. Если аудитор установил, что оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности является значимым, то аудитор должен выполнить процедуры проверки по существу, специально относящиеся к этому риску. Если подход аудитора в отношении значимых рисков заключается только в выполнении аудиторских процедур проверки по существу, то такие процедуры должны включать детальные тесты.
56. Аудиторские доказательства, полученные аудитором непосредственно от подтверждающих сторон в форме внешних подтверждений, обладают высокой степенью надежности, которая требуется аудитору при выполнении ответных действий в отношении значимых рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий или ошибок. Например, если аудитор выявляет, что руководство аудируемого лица находится под давлением необходимости соответствовать каким-то ожиданиям в отношении прибыли, то возможен риск того, что руководство завысит объем продаж путем недобросовестного признания выручки, связанной с продажами на условиях, которые исключают ее признание, или отгрузка еще не произошла. В таких обстоятельствах аудитор может, например, запросить внешние подтверждения не только в отношении сумм, но и также подтверждения деталей относительно договорных отношений, таких как, дата, права возврата и условия поставки.
57. Если процедуры проверки по существу выполняются на промежуточную дату, то аудитор должен, руководствуясь своим суждением о достаточности, выполнить применительно к оставшемуся периоду другие процедуры проверки по существу, или процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля, чтобы иметь разумную основу для распространения своих выводов на период с промежуточной даты до даты окончания отчетного периода.
58. Как правило, аудиторские доказательства, полученные в результате выполнения процедур проверки по существу в ходе предыдущего аудита, носят малоубедительный характер или вообще не убедительны для аудита текущего периода. Однако, бывают исключения из этого правила: если сами аудиторские доказательства и предмет, в отношении которого они были получены, не претерпели в отчетном периоде никаких существенных изменений, и в текущем периоде были выполнены аудиторские процедуры, подтверждающие возможность применения аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверки по существу в предыдущем отчетном периоде, то такие аудиторские доказательства, могут оказаться уместными.
59. В некоторых случаях аудитор может посчитать эффективным выполнение процедуры проверки по существу на промежуточную дату и сравнить и согласовать данные бухгалтерского баланса по состоянию на отчетную дату с сопоставимыми данными на промежуточную дату, чтобы:
- а) выявить значения, которые представляются необычными;

- б) исследовать эти суммы; и
  - в) выполнить аналитические процедуры проверки по существу или детальные тесты в отношении периода после промежуточной даты.
60. Выполнение процедур проверки по существу на промежуточную дату без проведения дополнительных процедур на отчетную дату увеличивает риск того, что аудитор не обнаружит искажений, которые могут существовать на отчетную дату. Такой риск увеличивается по мере увеличения оставшегося до наступления отчетной даты периода. При рассмотрении вопроса о том, следует ли выполнять процедуры проверки по существу на промежуточную дату, аудитор принимает во внимание следующие факторы:
- а) контрольную среду и другие уместные средства контроля;
  - б) наличие доступной информации, необходимой для проведения аудиторских процедур по состоянию на более позднюю дату;
  - в) цель аудиторской процедуры проверки по существу;
  - г) оцененный риск существенного искажения;
  - д) характер группы однотипных хозяйственных операций или остатка по счету бухгалтерского учета и соответствующих им предпосылок составления бухгалтерской отчетности;
  - е) возможность аудитора выполнить уместные процедуры проверки по существу или сочетание процедур проверки по существу с тестами средств контроля в целях снижения риска необнаружения искажений, которые могут иметь место в конце периода.
61. На принятие решения о проведении аналитических процедур проверки по существу в отношении периода между промежуточной и отчетной датами могут влиять следующие факторы:
- а) возможность предсказуемости (прогнозируемости на разумной основе) по состоянию на конец отчетного периода остатков по счетам бухгалтерского учета или результатов определенных групп однотипных хозяйственных операций в части их стоимостных параметров, относительной значимости, структуры;
  - б) надлежащий характер осуществляемых аудируемым лицом процедур анализа и корректировки в отношении групп однотипных хозяйственных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета на промежуточные даты, а также процедур их учета в соответствующем периоде;
  - в) наличие в информационных системы, связанных с процессом составления бухгалтерской отчетности, информации, касающейся состояния остатков по счетам бухгалтерского учета на конец периода и хозяйственных операций в оставшийся период, которая была бы достаточной, чтобы проводить исследование:
    - значимых необычных хозяйственных операций или поступлений (включая те, что имели место в конце отчетного периода или ближе к нему);
    - иных случаев значительных фактических отклонений, или ожидаемых отклонений;
    - изменений состава групп однотипных хозяйственных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета.
62. Если на промежуточную дату выявлены искажения, о наличии которых аудитор не подозревал, когда проводил оценку рисков существенного искажения, то аудитор должен установить, следует ли пересмотреть соответствующую оценку рисков и характер, временные рамки и объем запланированных к выполнению процедур проверки по существу применительно к оставшемуся периоду.
63. Если аудитор обнаруживает, что характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу, охватывающих оставшийся период, нуждаются в изменении в результате выявления на промежуточную дату не ожидаемых при планировании искажений, то такое изменение может быть осуществлено путем расширения объема процедур, или

повторения процедур, проведенных на промежуточную дату, применительно к окончанию периода.

### **Адекватность представления и раскрытия информации**

64. Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление бухгалтерской отчетности, включая относящееся к ней раскрытие информации, основным принципам и методам ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.
65. Оценка общего представления бухгалтерской отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, касается вопроса, представлены ли данные бухгалтерской отчетности с соблюдением надлежащей классификации и соответствующим раскрытием информации, включая, например, примененную терминологию, соблюдаемый уровень детализации и классификацию статей в отчетности и основания для представленных значений.

### **Оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств**

66. Основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен оценить, сохраняются ли неизменными сделанные им ранее оценки рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.
67. Аудит бухгалтерской отчетности представляет собой кумулятивный и итеративный процесс. По мере того как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства могут заставить аудитора изменить характер, временные рамки или объем запланированных аудиторских процедур. В поле зрения аудитора может попасть информация, которая значительно отличается от информации, на которой основывалась оценка рисков. Например:
  - а) масштаб искажений, которые обнаружил аудитор, выполняя процедуры проверки по существу, может изменить профессиональное суждение аудитора относительно оценки рисков и может указывать на значительные недостатки в системе внутреннего контроля;
  - б) аудитор может обнаружить искажения в учетных записях, или противоречия или отсутствие доказательств;
  - в) аналитические процедуры, выполненные на завершающем этапе проверки бухгалтерской отчетности, могут указывать на ранее нераспознанный риск существенного искажения.

В таких обстоятельствах аудитору может потребоваться пересмотреть запланированные аудиторские процедуры в соответствии с пересмотренной оценкой рисков в отношении соответствующих предпосылок составления бухгалтерской отчетности для всех или некоторых групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытия информации.

68. Аудитор не может допустить, что факт недобросовестного действия или ошибки, представляет собой единичное явление. Поэтому аудитор должен выяснить, каким образом обнаруженное искажение влияет на оцененные риски существенного искажения, чтобы подтвердить, что сделанная ранее оценка является надлежащей.
69. Аудитор должен рассмотреть вопрос, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства. При формулировании своего мнения аудитор учитывает все уместные аудиторские доказательства, независимо от того, подтверждают они или противоречат предпосылкам составления бухгалтерской отчетности.
70. На суждение аудитора по поводу того, что представляют собой достаточные надлежащие аудиторские доказательства, оказывают влияние следующие факторы:
  - а) значимость возможных искажений предпосылок составления бухгалтерской отчетности и вероятность того, что они могут иметь существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, в отдельности или в совокупности с другими возможными искажениями;

- б) эффективность средств контроля и реагирования руководства аудируемого лица на эти риски;
  - в) опыт, полученный во время предыдущих аудитов, связанный с аналогичными возможными искажениями;
  - г) результаты выполненных аудиторских процедур, включая случаи, когда аудиторские процедуры позволили обнаружить конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;
  - д) источник доступной информации и ее надежность;
  - е) убедительность аудиторских доказательств;
  - ж) понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая средства внутреннего контроля.
71. Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении существенных предпосылок составления бухгалтерской отчетности, то он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитору не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

### **Документирование**

72. Аудитор должен документально оформлять:
- а) основные ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности, а также характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур;
  - б) связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;
  - в) результаты проведения аудиторских процедур, включая выводы.
73. Форма и объем документирования являются предметом профессионального суждения аудитора, на которое влияют характер, масштабы аудируемого лица, сложность его организационной структуры, система внутреннего контроля, доступность информации, а также методология и техника аудита.
74. Если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в результате предыдущих аудитов, то он должен документально оформить выводы, сделанные относительно надежности таких средств контроля, которые были протестированы в ходе предыдущего аудита.
75. Документация аудитора должна свидетельствовать, что бухгалтерская отчетность соответствует и согласуется с учетными записями, лежащими в ее основе.